

Wolfgang Wiebe

STEUERKLAUSEL UND SATZUNGSKLAUSEL

Zulässigkeit, Anwendungsbereich
sowie Auswirkung auf verdeckte
Gewinnausschüttungen

1972

1973

Steuerklausel und Satzungsklausel

Zulässigkeit, Anwendungsbereich
sowie Auswirkung auf verdeckte
Gewinnausschüttungen

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte durch den
Fachbereich Rechtswissenschaft der
Westf. Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Wolfgang W I E B E
aus Königsberg/Preußen

1972



Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Weber
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Kollhosser
Dekan:	Prof. Dr. Wessels
Tag der mündlichen Prüfung:	13. November 1972

I n h a l t s ü b e r s i c h t

Schrifttumsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Einleitung: Unübersichtlichkeit des geltenden Steuerrechts 1

Erster Teil: <u>Steuerklausel</u>	4
1. Abschnitt: Grundlagen	4
§ 1: Begriffsbestimmung	4
A. Steuerklauseln bei Verträgen	4
B. Steuerklauseln bei steuerpflichtigen einseitigen Rechtshandlungen	5
§ 2: Stellungnahmen des Schrifttums, der Rechtsprechung und der Verwaltung zur Zulässigkeit und rechtlichen Tragweite von Steuerklauseln	8
A. Vorschlag Megows (1952)	8
B. Vorschläge Meilickes (1954)	8
C. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.8.1961 (Schiffsverkauf)	11
D. Stellungnahmen des Schrifttums	13
E. Koordinierter Erlaß der Landesfinanzminister	15
§ 3: Vorschläge zur gesetzlichen Regelung der Steuerklauseln	16
§ 4: Entwurf einer gesetzlichen Regelung der verbindlichen Steuerauskunft	17
2. Abschnitt: Einordnung der Steuerklausel im Allgemeinen Steuerrecht	21
§ 5: Zivilrechtliche Qualifikation der Steuerklausel	22
A. Unterschied zwischen "echter" und "unechter" Bedingung	22
B. Unterschied zwischen dinglicher und obligatorischer Rückwirkung	31
§ 6: "Rückgängigmachen" im Steuerrecht und das Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs	34
A. Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts	39
I. Angemessenheit des Mittels	40
II. Zulässigkeit des Zweckes, Steuern zu sparen	41

B. Grundsatz der Klarheit und Eindeutigkeit der Rechtsverhältnisse	44
I. Materiellrechtliche Klarheit	46
II. Formellrechtliche Nachweispflichten	47
C. Schwebezustandsfeindlichkeit	48
D. Bestandskraft der Steuerveranlagung	50
I. Änderung des Bescheids nach § 222 AO	51
II. Änderung des Bescheids nach §§ 4 f. StAnpG	52
1. Steuerklausel als Bedingung im Sinne des § 4 Abs.1 und Abs.2 StAnpG	53
2. Auflösung eines Rechtsgeschäfts durch eine Steuerklausel als Wegfall eines Merkmals im Sinne des § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG	55
3. Analoge Anwendung des § 5 StAnpG	56
4. Rechtsanaloge Anwendung der §§ 4 und 5 StAnpG gemeinsam	57
5. Einschränkungen des Anwendungsbereichs der §§ 4 und 5 StAnpG	60
a. Subsidiarität	60
b. Laufende Veranlagung	60
3. Abschnitt: Einordnung der Steuerklausel im Besonderen Steuerrecht	66
§ 7: Allgemeiner Überblick	66
A. Unterschied zwischen der Besteuerung von Tatsachen und derjenigen auf Grund eines Rechtsgeschäfts	66
B. Steuern, die an die Dauer eines tatsächlichen Zustands anknüpfen	68
C. Steuern, die an eine tatsächliche Leistungsverchiebung anknüpfen	68
§ 8: Steuerklauseln bei der Einkommensteuer	71
A. Steuergegenstand der Einkommensteuer	71
B. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	73
I. Rückstellungen für Steuerklauseln	76
II. Zivilrechtliche Auflösung eines Geschäfts und Änderung der Bilanz	79
1. Bilanzberichtigung	80
2. Bilanzänderung	80

III. Steuerklauselbedingte Entnahmen	84
C. Gewinnermittlung durch Einnahme- Ausgabe Rechnung	92
D. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und Einzelschätzung	96
E. Einkunftsermittlung durch Überschußrechnung	97
F. Steuerklauseln bei außerordentlichen Ge- schäften im Sinne der §§ 14, 14a Abs.1, §§ 16, 17, 18 Abs.3, § 34 Abs.2 Ziff.1 EStG	101
§ 9: Einfluß der Steuerklausel auf die Festsetzung der wichtigsten sonstigen Ertragssteuern	106
A. Körperschaftsteuer	106
B. Gewerbesteuer	106
Zweiter Teil: <u>Satzungsklauseln</u>	
1. Abschnitt: Grundlagen	108
§ 10: Inhalt und Zweck	108
§ 11: Stellungnahmen zur Satzungsklausel	110
A. Rechtsprechung	110
B. Verwaltung	115
C. Schrifttum	117
2. Abschnitt: Begriff der "verdeckten Gewinnausschüt- tung"	119
§ 12: Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttun- gen nach § 6 Abs.1 S.2 KStG	119
§ 13: Verdeckte Gewinnausschüttungen als gesell- schaftsrechtliches Problem	121
A. Verbot der Einlagenrückgewähr in der Aktiengesellschaft	121
1. Rechtliche Tragweite der §§ 57, 62 AktG	121
2. Doppelnatur der verdeckten Gewinnaus- schüttung und bilanzrechtliche Folgen	124
B. Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen in der Gesellschaft mit beschränkter Haftung	128
1. Rechtliche Tragweite des § 30 Abs.1 GmbHG	128
2. Bilanzrechtliche Folgen	132
§ 14: Verdeckte Gewinnausschüttungen und die steuer- liche Begünstigung des § 19 Abs.3 KStG	135
A. Rechtliche Tragweite des § 19 Abs.1 und 3 KStG	135

B. Vereinbarkeit der unterschiedlichen Behandlung des offenen und des verdeckt ausgeschütteten Gewinns mit dem Grundgesetz	137
--	-----

3. Abschnitt: Auswirkung verdeckter Gewinnausschüttungen sowie deren Rückzahlung auf das Einkommen des Gesellschafters	145
--	-----

Zusammenfassung	148
-----------------	-----

SCHRIFTTUMSVRZEICHNIS

- ADLER; DÜRING; SCHMALTZ, KURT: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Auflage, Stuttgart 1968
- BALLERSTEDT, KURT: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949
- BAUMBACH, ADOLF; HUECK, ALFRED; (Bearbeiter): Aktiengesetz, Kommentar, 13. Auflage, München 1968
- BAUMBACH, ADOLF; LAUTERBACH, WOLFGANG: Zivilprozeßordnung, Kommentar, 30. Auflage, München 1970
- BECKER, ENNO: Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919, Erläuterte Handausgabe, Berlin 1922
- : Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1935 Sp. 907
- : Die Grundlagen der Einkommensteuer, München, Berlin 1940
- BECKER, ENNO; RIEWALD, ALFRED; KOCH, CARL: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 9. Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München, Bd. I 1963, Bd. II 1965
- BECKMANN, GÜNTER: Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen, BB 1967 S.532
- BEKER, MANFRED: Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht München 1969
- BIRKHOLZ, H.: Zur Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, RWP Blattei, 14 D "Rückgängigmachung" I, Übersicht
- BLENCKE, HANS: Aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Einkommensteuerrecht, FR 1967 S.401
- BLÜMICH, WALTER; FALK, LUDWIG; (Bearbeiter): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd.I 10. Auflage, München 1971; Bd. II 9. Auflage, Berlin, Frankfurt a.M. 1964
- BLÜMICH, WALTER; KLEIN, OTTO; STEINBRING, WERNER: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Berlin 1956
- BOCK, FRITZ: Nachträgliche Gewinnausschüttungen als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen i.S. von § 19 KStG, GmbHR 1962 S.140
- BOEHMER, PETER: Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, Düsseldorf 1958

BOETTCHER, CARL: Zur Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit Wirkung für die Einkommensteuer, StuW 1951 Sp.643

BÖTTCHER, CONRAD: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1962/63 S.57

BÖTTCHER, CONRAD; BEINERT, JÖRG: Steuerklauseln in der Satzung, DB 1966 S.87

BORUTTAU, ERNST PAUL; KLEIN, OTTO; (Bearbeiter): Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9.Auflage, München, Berlin 1970

BRAUEL, HEINZ: Antragsgebundene Einkommensteuertatbestände bei Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs.1 Ziff.1 und 2 AO, FR 1964 S.51

BRÖNNER, HERBERT: Die Besteuerung der Gesellschaften, 12. Auflage, Stuttgart 1970

BROSCH, WOLFGANG: Einkommensteuerliche Behandlung von Rückzahlungen, DB 1967 S.2000

BROX, HANS: Zur Problematik von Haupt- und Hilfsanspruch, in "Recht und Wandel", Festschrift Hundertfünfzig Jahre Carl Heymanns Verlag, Köln, Berlin, Bonn, München 1965

BUCHWALD, F.: Zivilrechtliche Gestaltung in steuerrechtlicher Beurteilung, GmbHR 1955 S.104,
-Noch einmal: Gegensatz von Zivilrecht und Steuerrecht?, StuW 1960 Sp.465

BÜHLER, OTTMAR; STRICKRODT, GEORG: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd.I Allgemeines Steuerrecht, 3.Auflage, Wiesbaden, 1.Halbband 1959, 2. Halbband 1960

BUNDESMINISTER DER FINANZEN: Entwurf des Arbeitskreises zur Reform der AO, Reform der Reichsabgabenordnung, Heft 13 der Schriftenreihe des BmdF 1970

CANARIS, CLAUS-WILHELM: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969

CHARLIER, RUDOLF: Gewinnrealisierung bei Entnahmen?, StbJb 1969/70 S.361

DÖLLERER, GEORG: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965 S.1405

DZIEGALOWSKI, ERNST; THÜMEN, GEORG: Das Reichsbewertungsgesetz, Kommentar, 3.Auflage, Berlin 1935

EHLERS, HANS: Rückstellungen als bilanzierte Steuerklauseln, BB 1962 S.1426

el.: Satzungsklauseln bei Personengesellschaften, DB 1967 S.836;

-: Zur Abfassung von Steuerklauseln, DB 1969 S.947;

-: Zur Abfassung von Steuerklauseln, DB 1969 S.2306

en.: Steuerklauseln für Entnahmegewinne, DB 1963 S.746

ENGELHARDT, WERNER: Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln, StW 1968 S.129

ENGISCH, KARL: Einführung in das juristische Denken, 3. Auflage, Stuttgart 1956

ENNECERUS-NIPPERDEY, HANS-CARL: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Auflage, Tübingen 1960

FALKENHAUSEN, BERNHARD, Frh. v.: Verfassungsrechtliche Grenzen der Mehrheitsherrschaft nach dem Recht der Kapitalgesellschaften, Karlsruhe 1967

FELIX, GÜNTHER: Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Gleichstellung verdeckter Gewinnausschüttungen mit nicht ausgeschütteten Gewinnen, GmbHR 1963 S.10

FLUME, WERNER: Die Steuerklausel und die steuerliche Kautelarjurisprudenz, DB 1970 S.77

FRÖHLICH, EBERHARD: Die verdeckte Gewinnausschüttung, München 1968

FRÜCHTNICHT: Rückwirkende Aufhebung von Verträgen im Steuerrecht, StuF 1964 S.79

GADOW; HEINICHEN; (Bearbeiter): Aktiengesetz, Großkommentar, Berlin Bd.1 1961, Bd.2 1965

GAFFRON, KLAUS: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Satzungsklauseln im Handels- und Steuerrecht, GmbHR 1971 S.38

GAMBKE, ERDMANN; FLICK, HERBERT; RÖSSLER, HEINZ: Versicherungssteuergesetz, Erläuterungsbuch, 4. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München 1966

GENSCHMER: Grenzen privatrechtlicher Einflußnahmen auf steuerliche Tatbestände, DB 1963 S.1585

GERLT, HELMUT: Die schwebenden Geschäfte im Bilanzsteuerrecht, Diss. Münster, Berlin 1965

GLADE, ANTON: Angemessene Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Stuttgart 1958;

- : Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GmbH 1963 S.81;
- : Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, Beilage zu FR 1/1966
- GODIN; WILHELMI, HANS; WILHELMI, SYLVESTER: Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, 4. Auflage, Bände I und II, Berlin, New York 1971
- GRASS, ADOLF: Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, StuW 1967 Sp.449
- GRIEGER: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 30.7.1954 (BStBl 1954 III S.287), BB 1954 S.861
- GRUB, HEINRICH: Steuerklauseln gegen verdeckte Gewinnausschüttung? Inf. 1968 S.79
- HACHENBURG, MAX; (Bearbeiter): Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Berlin, Bd.I 1956; Bd.II 1959
- HANDWÖRTERBUCH DES RECHNUNGSWESENS: herausgegeben von Erich Kosiol, Bearbeiter, Stuttgart 1970
- HANRATHS, JOSEF: Aktuelle Fragen aus der Praxis der Betriebsprüfung, StBp 1963 S.269
- HARTMANN, ALFRED; BÖTTCHER, CONRAD; GRASS, ADOLF: Großkommentar zur Einkommensteuer, Loseblattsammlung, Stuttgart, Stand Juli 1971
- HECK, PHILLIPP: Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, AcP Bd.112 (1914) S.1
- HEINLEIN, A.: Steuerlich zulässige und unzulässige Rückwirkungen von Verträgen und Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der "Ausnahmerechtsprechung", StBp 1964 S.5
- HENNINGER, FRITZ: Zur Anerkennung und Auswirkung von Steuer- und Satzungsklauseln, RWP 14 D Steuerklauseln I Übersicht;
 - : Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, DB 1963 S.1374;
 - : Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, DB 1967 S.570 f.
 - : Bilanzänderungen wegen verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbH 1971 S.208
- HERRMANN, CARL; HEUER, GERHARD: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, 14. Auflage, Köln 1971

- HEUER: Auflösend bedingte Steuerschulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, DB 1962 S.649
- HOFFMANN: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 17.2.1959 (BStBl 1959 III S.250), FR 1959 S.520
- HÜBSCHMANN, WALTER; GRABOWER, RUDOLF; BECK, ERNST; von WALLIS, HUGO: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, 1.-2.Auflage, Köln Stand Juli 1970
- HÜBSCHMANN, WALTER; HEPP, ERNST; SPITALER, ARMIN: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Loseblattsammlung, 1.-6.Auflage, Köln, Stand Dezember 1971
- HUECK, ALFRED: Gesellschaftsrecht, 16. Auflage, München 1972
- HÜTTEMANN, ULRICH: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970
- IMMENG, ULRICH: Die personalistische Kapitalgesellschaft, Bad Homburg 1970
- INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN": Steuerklauseln, Brief 105, Bonn 1968
- JESCH, DIETRICH: Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, AöR Bd.82 (1957) S.163
- JUDEICH, WALTER: Zurückgezahlte Einnahmen als Werbungskosten, BB 1961 S.673
- JUDEICH, WALTER; FELIX, GÜNTHER: Steueranpassungsgesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Düsseldorf, Stand 1961
- KANTOROWICZ, HERRMANN U.: Rechtswissenschaft und Soziologie, Tübingen 1911
- KAPP, REINHARD; BROCKHOFF, HEDIN: Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Einkommensteuergesetz, 6.Auflage, München und Berlin 1971
- KASER, MAX: Das römische Privatrecht, München 1955
- KAYSER, ROBERT: Zulässigkeit und Auswirkungen von Steuerklauseln, Wpg 1968 S.481
- KEUK, BRIGITTE: Der Begriff der berücksichtigungsfähigen Ausschüttung (§ 19 Abs.3 KStG), DB 1970 S.1755
- KLEIN, FRIEDRICH; BARBEY, GÜNTHER: Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen, Institut "Finanzen und Steuern", Heft 72, Bonn 1964

KLEMM, GEORG: Steuerklauseln und verdeckte Gewinnausschüttungen, StW 1966 S.166;

-: Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerklauseln?, DB 1966 S.1624

KOBS, ERWIN: Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 2.Auflage, Herne, Berlin 1968

KOTTKE, KLAUS: Abschn. 41 Abs.3 EStR als Präzedenzfall für die Anerkennung von Steuerklauseln? DStR 1967 S.446

KRAH, R.: Berichtigung von zurückliegenden Bilanzansätzen, Geschäftsvorfällen und Gewinnverteilungsabreden, Inf.1968 S.121 (I.Teil), S.145 (II.Teil)

KRAUSE-KÄRSTEN: Die Steuerklausel, StBp 1964 S.161

KÜHN, ROLF; KUTTER, HEINZ: Abgabenordnung, Kommentar, 10.Auflage, Stuttgart 1970

LARENZ, KARL: Lehrbuch des Schuldrechts, 10. Auflage München 1972

LAULE, GERHARD: Stellungnahme "Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Gleichstellung verdeckter Gewinnausschüttungen mit nicht ausgeschütteten Gewinnen", GmbHR 1963 S.115

-: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16.11.1965 (BStBl 1966 III S.97), FR 1966 S.263

LEFFSON, ULRICH: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2.Auflage, Düsseldorf 1970

LEHMANN, HEINRICH; HÜBNER, HEINZ: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 15.Auflage, Berlin 1966

LENSKI-STEINBERG: Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, 1.-3. Auflage, Köln, Stand Juli 1971

LITTMANN, EBERHARD: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 10.Auflage, Stuttgart 1972

LÖHLEIN, ROLAND: Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung, StuW 1962 Sp.385

LOHMEYER, HEINZ: Die steuerliche Behandlung rückwirkender Rechtsgeschäfte, DStZ A 1970 S.361

MAASSEN, KURT: Zum Ringen um die Anerkennung von Steuerklauseln, FR 1972 S.78 ff.

MÄRKLE, RUDI W.: Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises durch Forderungsverlust wegen Zahlungsunfähigkeit des Erwerbers, FR 1968 S.161

MATTHIES: Satzungswidrige verdeckte Gewinnausschüttungen, DB 1962 S.1093

MAURACH, REINHART: Deutsches Strafrecht, Ein Lehrbuch, Allgemeiner Teil, 4. Auflage, Karlsruhe 1971

MEGOW, HEINRICH: Berechtigt ein Irrtum über die Höhe der zu entrichtenden Steuer zur Anfechtung von Verträgen mit steuerrechtlicher Wirkung?, DStZ A 1952 S.21

MEILICKE, HEINZ: Vertragsgestaltung und Steuergestaltung, StbJb 1954/55 S.187

MESTMÄCKER, ERNST-JOACHIM: Verwaltung, Konzerngewalt und Rechte der Aktionäre, Karlsruhe 1958

MEYER, W.; RICHTER, H.: Einkommensteuerliche Fragen bei Wegfall von Veräußerungsraten und Veräußerungsrenten, StBp 1967 S.6

MITTELBACH, ROLF: Rückgängigmachen von Geschäftsvorfällen, DStR 1962 S.133;

-: Änderung der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen wegen fehlerhafter Handelsbilanz, GmbHR 1970 S.263

-: Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Berlin 1967

MONREAL, ALFRED: Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, Berlin 1967

MÜLLER, KARL-HEINZ: Zum Begriff des Zufließens unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, Diss. München 1965

MUTZE, OTTO: NStR "Steuerklauseln", Darstellung 1, Rechtsgeschäftliche Steuerklauseln

-: Steuerklauseln, FR 1964 S.37

NISSEN, KARL HEINZ: Die Ertragsteuern der GmbH & Co - unter besonderer Berücksichtigung der Gewinnverteilung, DB 1971 S.2226

NITTKA, KARL: Begriff und Bedeutung des "Zufließens" im Einkommensteuergesetz, Diss. Frankfurt 1936

NOLTE, K.H.: Zur Problematik der "Steuerklauseln", DB 1970 S.507

NOLTE, MICHAEL: Steuerklauseln: Zum Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer u.a., DB 1971 S.1450

OHNE VERFASSER: Steuerklauseln und Entnahme, DB 1967 S.1065

OSWALD, F.: Anmerkung zu BFH, (U.v. 21.10.1959, FR 1960 S.425), FR 1960 S.425

PALANDT- (Bearbeiter): Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 31.Auflage, München 1972

PAULICK, HEINZ: Die steuerrechtliche Zulässigkeit von Steuerklauseln in rechtsdogmatischer Sicht, in Steuerlast und Unternehmenspolitik, Festschrift für Kuno Barth, herausgegeben von Karl Oettle, München 1971, S.347

POTTHAST, BERND: Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre steuerlichen Wirkungen, Münster, Köln 1952

RASCH, HAROLD: Reichen die Vorschriften des Steuerrechts - unter Berücksichtigung des Gesellschaftsrechts - aus, um Vermögensbewegungen zwischen verbundenen Unternehmen vollständig und befriedigend zu regeln?, Gutachten G zum 49. Deutschen Juristentag, München 1972

SAUER, OTTO: Berücksichtigung neuer, nach dem Bilanzstichtag erlangter Kenntnisse in der Steuerbilanz, StBp 1963 S.93

SCHMIDT, HANS MARTIN: Gleichstellung der offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen durch Änderung des § 19 KStG, GmbHR 1963 S.118

SCHMIDT-SALZER, JOACHIM: Der Beurteilungsspielraum der Verwaltungsbehörden, Berlin 1968,

SCHÖNKE, ADOLF; KUCHINKE, KURT: Zivilprozeßrecht, 9. Auflage, Karlsruhe 1969

SCHOLZ, ROLF-DETLEV: Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen und Zufließen von Gewinnanteilen. DStZ A 1964 S.138

SCHUWARDT, GÜNTER: Anerkennung von Steuerklauseln, DB 1967 S.139

SEWELOH: Zur Rechtsprechung zum Vermögensteuerrecht, StuW 1932 Sp.1683

SOERGEL-SIEBERT (Bearbeiter): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd.1, 10. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1967

STEINBERG, WILHELM: Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Gleichstellung verdeckter Gewinnausschüttungen mit nicht ausgeschütteten Gewinnen, GmbHR 1963 S.112

STEINHARDT, ROLF: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 1.7.1964 (BStBl 1964 III S.534) in Loepelmann

TH.: Ausfall einer Kaufpreisrate oder Minderung des Kaufpreises bei Betriebsveräußerungen, DB 1959 S.844

THIEL, RUDOLF: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, DB 1962 S.1482

-: Berichtigung von Steuerbescheiden bei rückwirkender Änderung einer Gesetzesvorschrift, BB 1963 S.443

THOMA, GERHARD: Zur Berichtigungsveranlagung im Sinne des § 222 AO, StbJb 1952 S.208

TIPKE, KLAUS: Steuerklauseln, NJW 1968 S.865

-: Zur Reform der Reichsabgabenordnung, FR 1970 S.260

-: Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971 S.2

TIPKE, KLAUS; KRUSE, HEINRICH WILHELM: Reichsabgabenordnung, Kommentar, Loseblattsammlung, 2.-4.Auflage, Köln, Stand Juli 1971

TUBACH, FRIEDRICH: Verdeckte Gewinnausschüttungen trotz Ergebnisabführungsverträgen?, DB 1969 S.322

VANGEROW, FRIEDRICH: Neue Rechtsprechung zum Einkommensteuerrecht, StuW 1964 Sp.757

VEIEL: Anmerkung zum Urteil des RPF vom 30.10.1935, StuW 1936 Nr.215, Sp.551

VOGEL, KLAUS: Die Berichtigungsveranlagung, Köln 1959

-: Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht, und welche Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen? Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag, München und Berlin 1966

WACKE, GERHARD: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, StuW 1947 Sp.21

WEBER, HARALD: Inwieweit sind Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar? - Ein Beitrag zum Werbungskosten-Begriff -, Dissertation Münster 1965

WEISSENBORN, HANS-ULRICH: Steuer- und Satzungsklauseln de lege lata - de lege ferenda, BB 1971 S.1317

WESTERHOFF, WILHELM: Unklare Rechtsgestaltungen in ihrer Bedeutung für das Steuerrecht, Düsseldorf 1959

WESTERMANN, HARRY: Lehrbuch zum Sachenrecht, 5.Auflage, Karlsruhe 1966

WINTER, W.: Können bei einer GmbH die berücksichtigungsfähigen Gewinnausschüttungen nachträglich an die durch den Betriebsprüfer geänderten Gewinnverhältnisse angepaßt werden?, StBp 1971 S.134

WOERNER, LOTHAR: Die Zurücknahme, Änderung und Ersetzung von Verfügungen der Steuerverwaltungsbehörden, 2.Auflage, Stuttgart 1968

WOLFF; RAISER, LUDWIG: Lehrbuch zum Sachenrecht, 10. Bearbeitung, Tübingen 1957

ZEZSCHWITZ, FRIEDRICH VON: Das Gewissen als Gegenstand des Beweises, JZ 1970 S.233

ZIEMER, HERBERT; BIRKHOLZ, HANS: Finanzgerichtsordnung, 2.Auflage, München, Berlin 1970

ZIPPELIUS, REINHOLD: Rechtsnorm und richterliche Entscheidungsfreiheit, JZ 1970 S.241

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Soweit Abkürzungen hier nicht aufgeführt worden sind, entsprechen sie denen, die Hildebert Kirchner in dem "Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache", 2.Auflage, Berlin 1968, zusammengestellt hat.

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
AT	Allgemeiner Teil
BmF	Bundesminister der Finanzen
BT	im Zusammenhang mit Buchtiteln: Besonderer Teil
BT	Bundestag
DS	Drucksache
Diss.	Dissertation
ders.	derselbe
EAO	Entwurf der Abgabenordnung
Erl.	Erlaß
FM	Finanzminister
FN	Fußnote
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GmbH	Rundschau für GmbH
Hinw.	Hinweis
Inf.	Die Information
m b H.	mit beschränkter Haftung
m.w.Nachw.	mit weiteren Nachweisen
NW	Nordrhein-Westfalen
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
RN.	Randnummer
RdF	Reichsminister der Finanzen
S.	Satz und Seite
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StQ	Die Quintessenz des Steuerrechts

StuF	Steuern und Finanzen
StuW	Steuern und Wirtschaft
StW	Steuerwarte
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
U.	Urteil
Vorbem.	Vorbemerkung

Einleitung: Unübersichtlichkeit des geltenden Steuerrechts

"Daß das geltende Steuerrecht ein Steuerchaos, ein Steuerdschungel, ein Steuerdickicht, ein Steuerirrgarten oder ein Steuerwirrwar sei, daß nur von einem Konglomerat oder Agglomerat oder von einem Steuerpaket, einem Bündel oder Bouquet von Steuern, allenfalls euphemistisch von einem historischen Steuersystem gesprochen werden, daß das geltende Steuerrecht jedoch nicht als ein rationales, optimales, ideales, theoretisches oder wissenschaftliches System, als eine planvolle Ordnung bezeichnet werden könne, ist eine Klage, die dem, der regelmäßig die steuerrechtliche und finanzwissenschaftliche Literatur studiert, ständig begegnet." Dieser, hier von Tipke¹⁾ beklagte Umstand macht es für den Steuerpflichtigen unsicher, welche Steuerlast ihn bei Abschluß seiner Geschäfte und bei der Gestaltung seiner Rechtsverhältnisse erwartet. Nicht selten wird er feststellen müssen, daß die endgültige Steuerlast sich im Endergebnis anders als erwartet herausstellt.

Die Finanzverwaltung kann zwar nicht gerade aufgrund der Unklarheiten des Steuerrechts in unberechenbarer unvorhergesehener und willkürlicher Weise zugreifen. Der Spielraum der Finanzverwaltung bei der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze hält sich in dem für einen Rechtsstaat und für eine gesetzesgebundene Verwaltung angemessenen Rahmen (Art. 20 Abs.1 GG). Die Schwierigkeiten der Auslegung von Steuergesetzen und die dadurch bedingte Unsicherheit sind jedoch so groß, daß letztlich erst mit der rechtskräftigen und im

1) Stuw 1971 S.2.

Sinne des § 222 AO fehlerfreien Steuerfestsetzung feststeht, welche Steuer der Steuerpflichtige tatsächlich zu zahlen hat. Die abstrakt in den Steuergesetzen beschriebene Steuerschuld entsteht zwar mit Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes (§ 3 StAnpG) und ist von der Steuerfestsetzung rechtlich unabhängig. Doch erst wenn die Finanzverwaltung sich im Rahmen der ihr eröffneten und vertretbaren Auslegungsmöglichkeiten bei der Steuerfestsetzung festgelegt und die abstrakte Steuerschuld zur Steuerzahlungsschuld konkretisiert hat, weiß der Steuerpflichtige letztlich, ob er mit der von ihm gewählten Gestaltung seiner Geschäfte und Rechtsverhältnisse "steuerlich günstig gefahren" ist.

Nicht selten muß der Steuerpflichtige nachträglich feststellen, daß er, hätte er die Steuerbelastung vorher gekannt, das Geschäft nicht abgeschlossen oder jedenfalls anders gestaltet hätte. Es stellt sich dann für ihn die Frage, ob er das Geschäft rückgängig machen oder doch so abändern kann, daß die Steuerbelastung günstiger wird. Das Gesetz sieht diese Möglichkeit nicht - mindestens nicht ausdrücklich - vor. Die Rechtsprechung hat hier nur in besonders krassen Fällen der Billigkeit wegen geholfen. So hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 24.6.1957²⁾ ausgeführt, daß bei der Schwierigkeit und Unübersichtlichkeit des heutigen Steuerrechts Fälle denkbar seien, in denen das ausnahmslose Festhalten an dem Grundsatz, daß der Steuerpflichtige das Steuerrecht kennen müsse, daß Rechtsirrtümer zu seinen Lasten gingen und daß die einmal eingetretene Steuerpflicht nicht mehr beeinflußt werden könne, mit Treu und Glauben nicht vereinbar sei. Die Rechtsprechung hat dabei den Ausnahmecharakter dieser Entscheidung stets betont. Die Kautelarjurisprudenz³⁾ unternimmt es, mittels der so-

2) BFH, U.v. 24.6.1957, BStBl 1957 III S.397 ff. (400).

genannten "Steuerklauseln" ganz allgemein für diese Fälle Vorsorge zu treffen. Die Zulässigkeit und die Reichweite dieser Steuerklauseln sind fraglich.

3) Vgl. Flume, DB 1970 S.77 ff. (78).

Erster Teil: Steuerklausel

1. Abschnitt: Grundlagen

§ 1. Begriffsbestimmung

A. Steuerklauseln bei Verträgen

Steuerklauseln sind eine Art Sicherung. Wo die steuerliche Belastung zu schwer wird, so schwer nämlich, daß sich das Geschäft für die Geschäftspartner nicht mehr lohnt, löst die Steuerklausel das Geschäft auf und entläßt die Geschäftspartner aus ihren vertraglichen Bindungen. Da die Steuerklausel eine zivilrechtliche Vereinbarung ist, hat sie zunächst nur Auswirkungen im zivilrechtlichen Bereich. Für den Bereich des Steuerrechts ist damit allerdings noch nicht entschieden, ob auch die steuerlichen Folgen des Geschäfts rückgängig gemacht werden können. Dies zu untersuchen, ist Gegenstand dieser Arbeit.

Unter "Steuerklausel" ist dabei

"eine in ein Rechtsgeschäft aufgenommene Bedingung zu verstehen, nach welcher das Rechtsgeschäft als aufgelöst oder als gar nicht abgeschlossen angesehen werden soll, wenn es eine für einen oder alle Beteiligten des Rechtsgeschäfts ungünstigere als von ihnen erwartete steuerrechtliche Beurteilung durch die zuständige Stelle erfährt"¹⁾.

Zuständige Stellen sind die Finanzverwaltung, das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof. Regelmäßig wird es gleichgültig sein, aus welchen Gründen die steuerliche Beurteilung durch die zuständige Stelle ungewiß ist. Es wird dem Steuerpflichtigen einfach darum gehen zu

1) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.98;
ähnliche Begriffsbestimmungen geben:
Kayser, WPg 1968 S.481 ff.(485);
Paulick-Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 225 AO Anm.10;
Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(349);
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(866).

wissen, ob sich ein Geschäft für ihn noch bei einer bestimmten steuerlichen Belastung lohnt. Er will hier mit der Steuerklausel ganz allgemein Vorsorge treffen.

Will zum Beispiel ein Unternehmer einen Teilbetrieb veräußern, so wird es ihm vornehmlich darauf ankommen, wieviel ihm noch nach Abzug der Steuern von dem Veräußerungserlös verbleibt. Der Erlös, der ihm nach seinen Vorstellungen mindestens bleiben muß, bildet für ihn eine Schwelle, unter die die Steuerbelastung den Erlös nicht senken darf, wenn sich das Geschäft weiterhin lohnen soll. Ob die Finanzbehörde durch Anwendung der §§ 16, 34 EStG, durch eine bestimmte Bewertung der veräußerten Gegenstände oder aus sonstigen Gründen zu einer dem Unternehmer günstig erscheinenden Steuerlast kommt, kann ihm dabei gleichgültig sein. In solchen Fällen genügt es ihm, daß er die Wirksamkeit der Veräußerung von der effektiven Höhe der Steuerbelastung abhängig machen kann.

B. Steuerklauseln bei steuerpflichtigen, einseitigen Rechtshandlungen

Teilweise wird im Schrifttum versucht²⁾, Steuerklauseln außerhalb von zweiseitigen Rechtsgeschäften und Verträgen bei einseitigen Rechtsgeschäften und Rechtsgestaltungen aller Art anzuwenden. Jedem zu einer Besteuerung führenden Vorgang soll eine Steuerklausel hinzugefügt werden können des Inhalts, daß der Vorgang rückgängig gemacht werden kann, wenn die daraus entstehende Steuerbelastung nicht den Vorstellungen des Steuerpflichtigen entspricht. Damit soll insbesondere dem Unternehmer die Möglichkeit gegeben werden, Entnahmen in denen die Finanzverwaltung eine von der Schätzung des Steuerpflichtigen abweichende Gewinnrealisierung

2) el. DB 1967 S.836; en., DB 1963 S.746;
Henninger, RWP 14 SteuerR D Steuerklauseln I,
Übersicht IV; Mutze, NST "Steuerklauseln",
Darstellung 1 S.12.

sieht, rückgängig zu machen. Die Steuerklausel hat dann zum Inhalt, daß die Entnahme unter dem Vorbehalt erfolgt, die Finanzbehörde werde keinen höheren Teilwert als den vom Steuerpflichtigen angenommenen der Besteuerung zugrundelegen.

Den Nutzen einer solchen Steuerklausel zeigt folgendes Beispiel³⁾: Gesetzt den Fall, ein Einzelunternehmer führt seit Jahren in seinen Bilanzen ein Wohngebäude, das teils betrieblichen Zwecken und teils Wohnzwecken dient. Eine Wohnung wird vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt, die anderen Wohnungen sind fremdvermietet. Als die Familie des Steuerpflichtigen größer wird, geht der Steuerpflichtige daran, im bisher als Büroraum betrieblich genutzten Zimmer für eigene Wohnzwecke ein Kinderzimmer einzurichten. Das Finanzamt, das davon erfährt, stellt nun fest, daß sich die Wertverhältnisse zwischen betrieblicher und nichtbetrieblicher Nutzung so verschoben haben, daß die Bilanzierung des ganzen Grundstücks als Betriebsvermögen nunmehr nach Abschn.14 EStR nicht mehr zulässig ist. Es erklärt das ganze Grundstück als "entnommen" unter Bezugnahme auf Abschn.14 Abs.13 EStR und das dort zitierte BFH-Urteil v. 12.11.1964⁴⁾. Das hat zur Folge, daß der Steuerpflichtige nunmehr den Unterschied zwischen dem möglicherweise infolge einer Abschreibung nach § 7 b EStG sehr niedrigen Buchwert und dem Teilwert als Einkommen versteuern muß. Hier kann dem Steuerpflichtigen daran gelegen sein, die Entnahme rückgängig zu machen, wenn die Steuerbelastung höher ist, als er^{es} erwartet hat. Die Steuerklausel soll ihm diese Rückgängigmachung ermöglichen. Die Steuerklausel besteht also darin, daß der Steuer-

3) Vgl. Charlier, StbJb 1969/70 S.361 ff.(365).

4) BStBl 1965 III S.46.

pflichtige von vornherein gegenüber dem Finanzamt erklärt, er mache nur dann aus dem Büroraum ein Kinderzimmer, wenn darin keine Entnahme liegt oder doch jedenfalls der Unterschied zwischen Buchwert und Teilwert nicht ein von ihm festgesetztes Maß überschreitet.

Die Steuerklausel setzt in diesem Fall also keinen Vertrag voraus. Sie ist nur die einseitige Erklärung des Steuerpflichtigen an das Finanzamt, daß er eine bestimmte Handlung bzw. Rechtsgestaltung rückgängig machen will, wenn die steuerliche Behandlung durch die Finanzverwaltung von dem abweicht, was er erwartet hat. Durch den einseitigen Steuervorbehalt soll ein Schwebezustand geschaffen werden, der in Form einer Aktennotiz oder in einem Schreiben an das Finanzamt und ferner dadurch zum Ausdruck gebracht werden könne, daß vorübergehend ein Aktivposten "Entnahme-Sonderkonto" oder ein ähnlicher Posten ausgewiesen werde. Wenn das Finanzamt der Erwartung des Steuerpflichtigen entspricht, soll der steuerpflichtig machende Vorgang als endgültig vollzogen gelten. Andernfalls soll der Vorgang als nicht geschehen anzusehen sein. Der Schwebezustand soll "zeitlich rückwirkend" geklärt werden können⁵⁾. Eine tatsächliche Entnahme z.B. soll dann durch die tatsächliche Wiedereinlage völlig aufgehoben werden können. Trägt der Steuerpflichtige in dem Beispielsfall die Kindermöbel wieder heraus und die Büromöbel wieder in das Zimmer hinein, so soll er beanspruchen können, daß die Steuer so festgesetzt wird, als habe er das Haus nicht entnommen.

5) Henninger, RWP 14 SteuerR D, Steuerklauseln I, Übersicht IV 3.

§ 2 Stellungnahmen des Schrifttums, der Rechtsprechung
und der Verwaltung zur Zulässigkeit und rechtlichen
Tragweite von Steuerklauseln

A. Vorschlag Megows (1952)

Der Gedanke, sich durch Steuerklauseln vor unerwünschten Folgen zu schützen, ist verhältnismäßig jung.

1952 empfahl Megow⁶⁾, "bei allen Willenserklärungen (Verträgen), in denen die steuerlichen Folgen mitbestimmend für den Abschluß sind, in der Erklärung (Vertragsurkunde) selbst die erwarteten steuerlichen Folgen festzustellen und einen Rücktrittsvorbehalt (Hervorhebung im Text) für den Fall zu vereinbaren", daß bei der Durchführung des Rechtsgeschäfts andere steuerrechtliche Folgen als die vorhergesehenen eintreten. Die genaue Fixierung der erwarteten steuerrechtlichen Folgen verbunden mit einem vertraglichen Rücktrittsrecht schütze vor unliebsamen Auseinandersetzungen zwischen den Vertragspartnern und den Finanzbehörden. Megow meinte, daß man dann bei Abweichen der steuerlichen Folgen von den erwarteten wie bei einer Anfechtung in § 5 StAnpG verfahren könne, d.h. den Vertrag wieder mit rückwirkender Kraft beseitigen könne, "insbesondere in den Fällen, in denen sich die Steuergesetze selbst rückwirkende Kraft beilegen". Den Begriff "Steuerklausel" verwendet Megow noch nicht.

B. Vorschläge Meilickes (1954)

Schon kurze Zeit nach Veröffentlichung des Vorschlags von Megow taucht der Begriff der "Steuerklausel" auf.

Meilicke empfahl 1954 in einem auf der Steuerberater-tagung gehaltenen Vortrag⁷⁾ eine Reihe von "Steuerklauseln". Meilicke machte mehrere Vorschläge zur

6) DStZ (A) 1952 S.21.

7) Meilicke, StbJb 1954/55 S.187 ff.(191-193).

Abfassung von Satzungsklauseln. Die Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen war damals besonders deshalb wichtig, weil damit die besonders lästige Mindestbesteuerung des § 17 KStG 1934 in der Form des Gesetzes zur Ergänzung des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes vom 20.5.1952 (BGBl I S.302)⁸⁾ vermieden werden sollte⁹⁾. Um z.B. dem Einwand der Finanzverwaltung zuvorzukommen, die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft sei unangemessen hoch, schlug Meilicke die Aufnahme folgender Klauseln in den Gesellschaftsvertrag vor:

"Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält ein monatliches Gehalt von 3.000 DM, jedoch höchstens soviel, wie bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung als Betriebsausgabe anerkannt wird.

8) BStBl 1952 I, S.444.

9) Die Mindestbesteuerung war eine Sonderbesteuerung, die in einer der Verbrauchsbesteuerung ähnlichen Weise die Steuer der Körperschaft nicht nur nach dem ausgeschütteten Gewinn, sondern auch danach festsetzte, was an Vergütungen dem Aufsichtsrat, dem Vorstand sowie leitenden Angestellten gezahlt worden war. In den beiden letzten Fällen setzte das allerdings voraus, daß die Vergütungen außer Verhältnis zur Arbeitsleistung standen. Die verdeckten Gewinnausschüttungen wurden ausdrücklich mitaufgezählt, § 17 Abs.1 Nr.1 KStG 1934. Die Ausschüttungen und Vergütungen unterlagen der Mindestbesteuerung ohne Rücksicht darauf, aus welchen Mitteln sie stammten (Blümich-Klein-Steinbring, 3.Aufl. 1956, § 17 KStG Anm.1 (2). Art und Herkunft der Mittel waren gleichgültig. Wurden z.B. in Reserven angesammelte Beträge früherer Jahre ausgeschüttet oder stellte die Ausschüttung "gar einen Vorgriff auf Erträge späterer Jahre" dar, so führte die Mindestbesteuerung zur doppelten Erhebung der Körperschaftsteuer (Blümich-Klein-Steinbring a.a.O.). Auch Erträge, die steuerfrei zugeflossen waren, konnten unter den Voraussetzungen des § 17 KStG 1934 zur Mindestbesteuerung herangezogen werden.

Soweit das Gehalt eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des Körperschaftsteuerrechts bei der Gesellschaft darstellt und deshalb bei dieser nicht als Betriebsausgabe von der Finanzverwaltung anerkannt wird, ist der überschießende Betrag von dem Gesellschafter-Geschäftsführer zurückzuzahlen"¹⁰⁾.

Wenn nun die Finanzverwaltung später bei einer Betriebsprüfung zu dem Ergebnis komme, das Jahresgehalt sei um 12.000 DM zu hoch, so müsse der Gesellschafter-Geschäftsführer diesen Betrag zurückzahlen. Bei der Gesellschaft erhöhe sich dann der Gewinn um diesen Betrag, weil eine Forderung gegen den Gesellschafter gewinnerhöhend in die Bilanz einzustellen sei.

"Aber es entfällt dann die Möglichkeit, den Betrag von 12.000 DM der Mindesteinkommensteuer ... zu unterwerfen".

Die Mindestbesteuerung ist inzwischen weggefallen. Auch heute besteht aber ein Anreiz, verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Für verdeckte Gewinnausschüttungen kann nämlich nicht der begünstigte Körperschaftsteuer-Tarif für berücksichtigungsfähige, offene Ausschüttungen in Anspruch genommen werden. Der begünstigte Körperschaftsteuer-Tarif beträgt gem. § 19 Abs. 1 KStG im Normalfall 15 v.H.¹¹⁾ (für personenbezogene Kapitalgesellschaften 26,5 v.H.) gegenüber

10) Meilicke, StbJb 1954/55 S.187 ff.(191-193).

11) Die effektive Ausschüttungsbelastung liegt höher wenn man den sog. "Schatteneffekt" berücksichtigt. Statt 15 v.H. sind es dann 23,4375 v.H. Diese Erhöhung erkärt sich daraus, daß die 15-prozentige Körperschaftsteuer auf den Ausschüttungsbetrag vom Gewinn nicht abgezogen werden kann und somit ihrerseits dem 51-prozentigen Körperschaftsteuersatz (für einbehaltenen Gewinn) unterliegt. Zur genauen Berechnung der sog. gezielten Ausschüttung vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar, § 19 KStG R.N. 30.

51 v.H. bei nicht berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen (für personenbezogene Kapitalgesellschaften 49 v.H.).

C. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.8.1961
(Schiffsverkauf)

Die Frage der Steuerklausel erhielt wesentliche Anregung durch ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.8.1961¹²⁾.

Diesem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Steuerpflichtige betrieb ein Schifffahrtsunternehmen, zu dem zwei Motorschiffe A und B gehörten. Er verkaufte am 17. Dezember 1958 das Motorschiff A für 385.000 DM.

Der Besitzübergang galt nach dem Kaufvertrag als mit dem 15. Dezember 1958 erfolgt. Die Nutzungen und Lasten gingen von diesem Tage an auf den Erwerber über. Zugleich wurde vereinbart, daß der Steuerpflichtige das Schiff als Treuhänder behalten und in seinem Unternehmen verwenden sollte. Der Erwerber erhielt dafür die Hälfte des Gesamtgewinns aus dem Betrieb beider Schiffe.

Der Vertrag enthielt folgende Steuerklausel:

"Der heute ... abgeschlossene Kaufvertrag über das Frachtschiff "A" ist mit der auflösenden Bedingung geschlossen, daß er seine Wirksamkeit verliert, wenn der ... erzielte Veräußerungserlös nicht als Veräußerungserlös nach § 16 und § 34 EStG von der Finanzverwaltung angesehen werden sollte.

Sollte bis zum 15. Juli 1959 ... hierüber kein zuständiger Bescheid von einer zuständigen Stelle vorliegen, so tritt die auflösende Bedingung in Kraft."

Ein Teil des Kaufpreises von 249.000 DM wurde von dem Erwerber "als Vorkasse" an den Steuerpflichtigen überwiesen und dort auf einem "Sonderkonto" verbucht. Dem Finanzamt wurde über den Verkauf und die Steuerklausel Mitteilung gemacht. Nachdem bis zu dem vereinbarten Termin vom 15. Juli 1959 kein Bescheid der zuständigen

12) BStBl 1962 III S.112 f.

Stelle ergangen war, stellten die Vertragsparteien am 2. November 1959 fest, daß die Bedingung eingetreten und der Kaufvertrag damit rückwirkend in Wegfall gekommen sei. Das Geschäft wurde rückabgewickelt. Der "als Vorkasse" erhaltene Betrag von 249.000 DM wurde an den Erwerber des Schiffes zurücküberwiesen.

Das Finanzgericht hatte der von den Vertragsparteien vereinbarten Steuerklausel in steuerlicher Hinsicht keine rechtliche Bedeutung beigemessen. Es hatte jedoch in der Veräußerung des Schiffes die Veräußerung eines Teilbetriebes im Sinne des § 16 Abs.1 Ziff.1 EStG gesehen, weil ein Motorschiff, das einen Kaufpreis von 385.000 DM erzielt, sowohl in der Hand des Veräußerers als auch in der Hand des Erwerbers einen erheblichen Wert repräsentiere und losgelöst vom Unternehmen des Veräußerers durchaus geeignet sei, auch in der Hand des Erwerbers die wesentliche Grundlage eines selbständigen Betriebes zu sein, ohne daß von Seiten des Erwerbers zur Fortführung des Betriebes irgendetwas hinzugefügt werden müsse. Durch die Veräußerung des Schiffes A sei ein in sich lebensfähig bleibender Teil abgeschnitten. Dementsprechend wurde die Steuer festgesetzt.

Der Bundesfinanzhof hob die Entscheidung auf. Er sah in der Steuerklausel "eine zulässige auflösende Bedingung im Sinne des § 4 Abs.1 und 2 StAnpG". Da die auflösende Bedingung im Laufe des Verfahrens vor dem Finanzgericht eingetreten und demgemäß der Kaufvertrag in diesem Verfahren hinfällig geworden sei, hätte das Finanzgericht den Streit für in der Hauptsache erledigt erklären und die Steuerfestsetzung nach § 4 Abs.2 StAnpG entsprechend des nunmehr verbleibenden laufenden Gewinns ändern müssen.

Der Bundesfinanzhof sah in der Steuerklausel keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung im Sinne des § 6 StAnpG.

"Ebenso wie es den Steuerpflichtigen grundsätzlich gestattet sein muß, bei der Gestaltung ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Maßnahmen ganz allgemein deren steuerliche Auswirkungen in Rechnung zu stellen, muß ihnen auch die Möglichkeit gegeben sein, die endgültige Wirksamkeit von Verträgen von deren für sie zunächst unübersehbaren oder jedenfalls ungewisser steuerlicher Auswirkung bzw. Behandlung abhängig zu machen".

D. Stellungnahmen des Schrifttums

Das Urteil des Bundesfinanzhofs (Schiffsverkauf)¹³⁾ ist im Schrifttum überwiegend als Schritt zur steuerlichen Anerkennung privatrechtlicher Gestaltung begrüßt worden¹⁴⁾. Nach Ansicht von Tipke¹⁵⁾ ist das Urteil als die "Initialzündung für die Verbreitung der Steuerklausel in der Praxis und die Diskussion um diese Klauseln anzusehen". Die nahezu unübersehbar gewordenen Stellungnahmen zu dem Urteil können dahingehend zusammengefaßt werden, daß folgende Grundsätze als von der Rechtsprechung anerkannt dargestellt werden:

13) U.v. 24.8.1961, BStBl 1962 III S.112 f.

14) Vgl. Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.99;
Böttcher, StbJb 1962/63 S.73 ff.;
Böttcher-Beinert, BB 1966 S.87 ff.;
Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.;
Felix, GmbHR 1963 S.10 f.;
Flume, DB 1970, S.77 ff.;
Früchtnicht, StuF 1964 S.79 f.;
Henninger, DB 1967 S.570 ff.;
ders., RWP 14 D Steuerklauseln I;
Mittelbach, DStR 1962 S.133 ff.;
Mutze, NSt "Steuerklauseln" Übersicht I;
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.

15) Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(867).

1. Das Steuerrecht schließt sich an das Zivilrecht an. Nur im Falle des Mißbrauchs der zivilrechtlichen Gestaltungsmacht geht das Steuerrecht eigene Wege.
2. Die Steuerklausel stellt keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung dar. Die zivilrechtliche Rückgängigmachung eines steuerklauselbedingten Geschäfts ist daher steuerlich beachtlich.
3. Auf die zivilrechtliche Rückgängigmachung eines solchen Geschäfts muß die steuerliche Berichtigung oder Erstattung erfolgen, so wie sie in § 4 und § 5 StAnpG beschrieben ist. Welchem der Tatbestände innerhalb dieser Vorschriften die Steuerklausel zuzuordnen ist, wird allerdings nicht einhellig beantwortet.

Dabei wird allgemein angenommen, der Bundesfinanzhof halte Steuerklauseln bei allen Steuerarten, auch bei laufend veranlagten Steuern, für zulässig und räume ihnen die in den §§ 4 und 5 StAnpG vorgesehenen Rechtsfolgen ein. Bei Eintritt der in der Steuerklausel enthaltenen Bedingung seien daher Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen, bei denen der Eintritt der Bedingung nicht berücksichtigt ist, zurückzunehmen oder zu ändern, bisher unterbliebene Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen nachzuholen und zuviel gezahlte Steuer zu erstatten (§ 4 Abs.2 S.1, ähnlich § 5 Abs.5 S.1 StAnpG). Die Fantasie der Kautelarjuristen und die Dispositionsfreiheit des Zivilrechts nahmen den Schiffsverkaufsfall des Bundesfinanzhofs zum Anlaß, um in kurzer Zeit eine, wie Tipke¹⁶⁾ sich ausdrückt, ganze "Nomenklatur" von Steuerklauseln aufzustellen.

So unterscheidet man¹⁷⁾

1. nach der Form der Steuerklausel zwischen "ausdrücklichen" und "stillschweigenden" Steuerklauseln¹⁸⁾;

16) Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(867).

17) Vgl. Tipke, a.a.O. (S.867); Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.99 ff; Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(350).

18) Paulick, a.a.O. S.352 m.w.Nachw.

2. nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung "vorbeugende" und "nachträgliche" Steuerklauseln;

3. danach, ob sie einem Vertrag oder einer einseitigen Rechtshandlung beigelegt sind, zwischen "vertraglichen" und "einseitig-tatsächlichen" Steuerklauseln;

4. nach der Art der mehrseitigen Rechtsgeschäfte, in denen sich eine Steuerklausel findet, zwischen "Vertragsklauseln" und "Satzungsklauseln";

5. danach, ob sich die Steuerklausel auf einen einzigen Vertrag oder eine unbestimmte Anzahl von Verträgen bezieht, zwischen "speziellen" (oder auch "individuellen") und "generellen" (oder auch "universellen") Steuerklauseln¹⁹⁾.

6. Ferner wird der Inhalt der Steuerklausel mit dem Begriffspaar "negativ" und "positiv" beschrieben²⁰⁾, je nachdem ob das Geschäft, das von der Steuerklausel bedingt ist, bei Bedingungseintritt schlicht aufgehoben oder inhaltlich geändert wird.

7. Schließlich wird noch das Begriffspaar "aufschiebend" und "auflösend bedingte" Steuerklausel genannt.

Die "aufschiebend bedingte" Steuerklausel wird von Böttcher-Beinert²¹⁾ und Ehlers²²⁾ zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen vorgeschlagen und ist daher im Zweiten Teil²³⁾ im Zusammenhang mit der Satzungsklausel zu untersuchen. Bei den hier zu untersuchenden Steuerklauseln handelt es sich regelmäßig um auflösende Bedingungen, nämlich den Vorbehalt, das von der Finanzverwaltung steuerlich ungünstig beurteilte Geschäft wieder aufzuheben.

Diese Reihe läßt sich noch verlängern, wenn man die im Rahmen der Vertragsfreiheit möglichen Gestaltungsformen der Steuerklausel mit besonderen Begriffen beschreiben und weiter typisieren will.

E. Koordinierter Erlaß der Landesfinanzminister

Als in der Folgezeit immer häufiger Steuerklauseln verwendet wurden, sah sich die Finanzverwaltung veranlaßt, zur Frage der Steuerklauseln Stellung zu nehmen. Die Landesfinanzminister gaben im Herbst 1965 einen koordinierten, im wesentlichen gleichlautenden Erlaß²⁴⁾ heraus, um für bestimmte Steuerklauseln, Satzungsklauseln nämlich, einheitlich zu verfahren. Satzungsklauseln bilden eine Unterart der Steuerklausel, die weiter unten besonders erörtert werden wird²⁵⁾.

19) Paulick, Festschrift für Barth, S.353.

20) Paulick, a.a.O. S.350 f.

21) DB 1966 S.87 ff.

22) BB 1962 S.1426 ff.

23) S.u.S. 108 ff.

24) S.u.S. 115.

25) S.u.S. 108 ff.

§ 3. Vorschläge zur gesetzlichen Regelung der Steuerklauseln

Die Unsicherheit über die Zulässigkeit von Steuerklauseln und die Unklarheit über ihre rechtliche Tragweite haben den Wunsch aufkommen lassen, die Steuerklauseln in der geplanten Reform der Abgabenordnung zu berücksichtigen. Die Vorschläge, wie die Steuerklausel de lege ferenda zu regeln sei, stimmen in der Sache weitgehend überein: Zum einen soll die übliche Begriffsbestimmung der Steuerklausel in die Abgabenordnung aufgenommen werden. Zum anderen sollen die Rechtsfolgen der Steuerklauseln den §§ 4 und 5 StAnpG entsprechend geregelt werden; bei Eintritt der in der Steuerklausel genannten Bedingung soll also die frühere Steuerfestsetzung berichtigt und gezahlte Steuern sollen erstattet werden.

So schlägt z.B. Beker²⁶⁾ folgende Fassung vor:
"Ist einem Rechtsgeschäft eine Steuerklausel beigelegt, so ist § 5 Abs.3 und 5 StAnpG anzuwenden, wenn die wirkliche Steuerbelastung höher ist als die in dem Rechtsgeschäft unterstellte. Dies gilt auch für laufend veranlagte Steuern". Beker weist darauf hin, daß er den ersten Satz der von ihm vorgeschlagenen Fassung als implizite Definition der Steuerklausel verstanden und Satzungsklauseln ausgeschlossen wissen will.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer²⁷⁾ hat in einer Eingabe an den Bundesminister der Finanzen angeregt,

26) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.112 FN 2.

27) Fachnachrichten des IdW 1970 S.82 ff.; vgl. Nolte, DB 1971 S.1450.

die Steuerklauseln und Satzungsklauseln bei der Reform der Abgabenordnung gesetzlich zu regeln. Nach dem Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer soll in der neuen Abgabenordnung eine allgemeine Begriffsbestimmung der Steuerklauseln enthalten sein, deren Rechtsfolgen denen des § 5 StAnpG entsprechen²⁸⁾.

Nach Ansicht von Tipke²⁹⁾ läßt sich die im AO-Entwurf vorgesehene "verbindliche Zusage" nicht zufriedenstellend handhaben. Deshalb bestehe ein "unabwendbares Bedürfnis für die Legalisierung der Steuerklauseln". Tipke schlägt deshalb vor, einen § 41a in die AO einzufügen:

"Ist einem Rechtsgeschäft die Bestimmung beigelegt worden, daß es als nicht abgeschlossen oder als aufgelöst angesehen werden soll, wenn die steuerlichen Folgen, die an das Rechtsgeschäft geknüpft werden, ungünstiger sind, als die Parteien bei Geschäftsabschluß vorausgesetzt haben, so ist § 41 Nr.1 anzuwenden".

In § 41 Nr.1 des Entwurfs ist eine dem jetzigen § 5 StAnpG entsprechende Regelung vorgesehen.

§ 4. Entwurf einer gesetzlichen Regelung der verbindlichen Steuerauskunft

Der Gesetzgeber³⁰⁾ plant, im Rahmen einer neuen Abgabenordnung die verbindliche Steuerauskunft einzuführen. Die Regelung der Steuerauskunft könnte einen Einfluß auf die Zulässigkeit von Steuerklauseln haben, weil die Möglichkeit, sich vor Abschluß eines Geschäfts über die steuerlichen Folgen zu unterrichten, einer nachträglichen Auflösung wegen der steuerlichen Belastung entgegenstehen könnte.

28) Fachnachricht des IdW 1970 S.82.

29) FR 1970 S.260.

30) Entwurf einer Abgabenordnung, BT.Drucksache 23/71 v. 8.1.1971.

Nach der in den §§ 185 ff. EAO geplanten Regelung über die "verbindlichen Zusagen" kann die Finanzbehörde im Anschluß an eine Außenprüfung dem Steuerpflichtigen, der daran ein berechtigtes Interesse hat, "verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird"^{30a)}.

Der Entwurf sieht nicht ausdrücklich vor, daß Steuerklauseln verboten oder steuerlich bedeutungslos sein sollen. Aus der Regelung der verbindlichen Steuerauskunft könnte aber ein Verbot der Steuerklausel herausgelesen werden, wenn diese Regelung den Anwendungsbereich der Steuerklausel umfaßt und sich aus dem Zusammenhang ergibt, daß der Steuerpflichtige einzig auf dem Wege über die im voraus nachzusuchende Steuerauskunft der Ungewißheit über die steuerlichen Folgen enthoben sein soll. Der Anwendungsbereich der Steuerauskunft und derjenige der Steuerklausel weisen jedoch Unterschiede auf. Die verbindliche Zusage, so wie sie in den §§ 185 ff. EAO geregelt ist, kann nur erteilt werden, wenn ein Sachverhalt, der schon in der Vergangenheit geprüft worden ist, für die Zukunft geregelt werden soll. Auf gänzlich neue Sachverhalte und Rechtsgestaltungen hingegen, deren ungewisse steuerliche Beurteilung zum Inhalt einer Steuerklausel gemacht werden könnte, kann sich die geplante Auskunft nicht beziehen. Die Steuerklausel behält also einen eigenen Anwendungsbereich, der von der Regelung der verbindlichen Zusage nicht erfaßt wird. Deshalb kann die Regelung der verbindlichen Zusage in den §§ 185 ff. EAO auch nicht mittelbar als Verbot der Steuerklausel aufgefaßt werden.

Mag die Steuerklausel auch weiterhin zulässig sein, so

^{30a)} § 185 EAO, BT-Drucksache VI/1982.

Könnte die Steuerauskunft doch Vorteile mit sich bringen, die praktisch dazu führen, daß man sich kaum mehr der Steuerklausel bedient. Eine verbindliche Steuerauskunft scheint zunächst für die Steuerpflichtigen vorteilhafter zu sein als die Steuerklausel. Sie zeigt den Steuerpflichtigen von vornherein die Steuerbelastung an, die ein künftig zu schließendes Geschäft mit sich bringen wird. Sie behebt die Ungewißheit über die steuerlichen Folgen schon vor Abschluß des Geschäfts und enthebt den Steuerpflichtigen des Risikos, das Geschäft möglicherweise umständlich und kostspielig rückabwickeln zu müssen.

Doch jede Steuerauskunft, wie immer sie auch ausgestaltet wird, bringt notwendig Nachteile mit sich, welche die Steuerklauseln nicht überflüssig machen^{30b)}. Ein wesentlicher Nachteil ist, daß die Steuerauskunft den Abschluß des in Aussicht genommenen Geschäfts und die geplante Rechtshandlung zwangsweise hinauszögert. Art und Umfang des Geschäfts und der Rechtsgestaltung müssen nämlich im voraus festgelegt und einschließlich der zur Beurteilung des Falles erforderlichen wirtschaftlichen Umstände dem Finanzamt geschildert werden. Das Finanzamt muß den Sachverhalt gründlich untersuchen, wenn es sicher gehen will, nicht durch falsche Auskunft sich gegenüber dem Steuerpflichtigen ersatzpflichtig zu machen oder Ansprüche des Steuerberechtigten zu verkürzen. Der hier erforderliche Zeitaufwand ist beträchtlich. Angesichts dieser Mängel und der ohnehin schon bestehenden Arbeitsbelastung der Finanzämter hat die Mehrheit der Kommission zur Reform der Reichsabgabenordnung eine gesetzliche Regelung der Steuerauskunft abgelehnt³¹⁾. Es ist schon fraglich, ob

30b) Vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Komm., § 4,5 EStG Anm. 44 b cc; Kottke, DStR 1967 S.446 ff.(450).

31) Vgl. BMdF - Entwurf des Arbeitskreises zur Reform der AO S.95 ff., Reform der Reichsabgabenordnung, Heft 13 der Schriftenreihe des BMdF 1970 S.30; Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff. (369 f.).

sich das Verfahren zur Einholung einer Steuerauskunft überhaupt zufriedenstellend regeln läßt. Auf jeden Fall wird der Kreis der Geschäfte, für den sich ein solcher Aufwand lohnt, dadurch erheblich eingeschränkt. Die Steuerklausel hat hier wesentliche Vorteile, da sie den Abschluß des Geschäfts und die Rechtsgestaltung nicht zu verzögern braucht. Auch dem bei der Steuerfestsetzung mit der Beurteilung des Sachverhalts betrauten Finanzamt bringt es Vorteile, das Geschäft erst nachträglich zu prüfen. Das Geschäft und die Rechtsgestaltung, dem die Steuerklausel beigelegt sind, bilden dann einen in der Vergangenheit liegenden, abgeschlossenen Sachverhalt, dessen wirtschaftliche Auswirkungen schon erkennbar sind und dessen steuerliche Einordnung daher weniger Schwierigkeiten macht³²⁾.

Die Steuerklausel hat einen weiteren wesentlichen Vorteil. Die Steuerklausel enthält eine Bedingung. Sie vermag damit künftigen noch ungewissen Ereignissen Einfluß auf die Wirksamkeit des Geschäfts einzuräumen. Die Auskunft hingegen setzt gegenwärtige und gewisse Daten voraus. Steuerklausel und Steuerauskunft setzen daher an verschiedenen Punkten an. Sie schließen sich nicht aus, sondern ergänzen einander.

Insgesamt überwiegen die Vorteile der Steuerklausel. Die Nachteile, welche die Steuerauskunft mit sich bringt, erwiesen sich bei den Beratungen über den Regierungsentwurf zur Reform der Abgabenordnung als so bedeutend, daß es in Frage gestellt worden ist, ob es überhaupt sinnvoll sei, die verbindliche Zusage gesetzlich zu regeln³³⁾. Das kann hier dahingestellt bleiben.

32) Vgl. Kottke, DStR 1967 S.446 ff.(450).

33) BR-Drucksache 23/71 v. 8.1.1971 Erläuterungen zu § 145 EAO S.314; Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(369); Tipke, FR 1970 S.260 ff.(261) FN 22; Weissenborn, BB 1971 S.1317; a.A. Nolte, DB 1970 S.507 ff.(511).

Auf jeden Fall steht fest, daß eine gesetzliche Regelung der verbindlichen Zusage, wie immer sie auch ausfallen mag, die Steuerklausel nicht überflüssig machen kann.

2. Abschnitt: Einordnung der Steuerklausel im Allgemeinen Steuerrecht

Die Probleme, die sich bei der Steuerklausel stellen, und die im Schrifttum, in der Rechtsprechung, in der Verwaltung und in den Gesetzentwürfen mit vielfältigen häufig terminologischen Unterschieden behandelt worden sind, lassen sich auf folgende Kernfragen zurückführen:

1. Im Rahmen des Zivilrechts ist die zivilrechtliche Bedeutung der Steuerklausel zu klären.
2. Im Rahmen des Allgemeinen Steuerrechts stellt sich insbesondere die Frage nach der Anwendbarkeit der §§ 4 und 5 StAnpG.
3. Im Rahmen des Besonderen Steuerrechts ist zu prüfen, inwieweit die Steuerpflicht an Rechtsgeschäfte anknüpft. Knüpft die Steuerpflicht nämlich unmittelbar an Tatsachen an, so könnten Steuerklauseln als Teile von Rechtsgeschäften unbeachtlich sein. Besondere Probleme wirft hier die Einkommensteuer auf, die bei der Einkommensermittlung mittelbar von Geschäften, und zwar sowohl von Rechtshandlungen wie von Rechtsgeschäften abhängt, weil die Geschäfte und Rechtshandlungen Einfluß auf den zu versteuernden Einkommensbetrag haben.
4. Ferner ist im Zusammenhang mit der Satzungsklausel für die Körperschaftsteuer die Möglichkeit umstritten, inwieweit verdeckte Gewinnausschüttungen durch Satzungsklauseln noch nachträglich in offene, berücksichtigungsfähige Gewinnausschüttungen umgewandelt werden können. Dies wirft gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Fragen zugleich auf, die im zweiten Teil³⁴⁾ behandelt werden.

34) S.u.S. 108 ff.

§ 5. Zivilrechtliche Qualifikation der Steuerklausel

A. Unterschied zwischen "echter" und "unechter" Bedingung

Mit der Steuerklausel vereinbaren die Vertragspartner, daß sie das Rechtsgeschäft aufheben wollen, wenn die Steuerbelastung das erwartete Maß übersteigt, und zwar so, daß das Geschäft als von Anfang an nicht geschlossen anzusehen sei. Die Steuerbelastung ist die "Bedingung" für das Fortbestehen des Geschäfts.

Streitig ist, ob es sich dabei um eine "echte" Bedingung im Sinne des § 158 BGB oder um eine "unechte" Bedingung handelt. Selbst Beker³⁵⁾, nach dessen "Leitsatz"³⁶⁾

diese Frage an sich keine Bedeutung haben dürfte, macht die Anwendbarkeit der §§ 4 f. StAnpG auf Steuerklauseln davon abhängig, daß Steuerklauseln unechte Bedingungen sind und die unechte Bedingung das Rechtsgeschäft von Anfang an nichtig macht. Daher ist zunächst der Frage nachzugehen, welche Bedeutung dem Unterschied zwischen "echter" und "unechter" Bedingung zukommt.

Die Ursache dafür, daß diesem selten für das bürgerliche Recht wichtigen Unterschied bei Steuerklauseln Gewicht zukommen soll, liegt darin, daß man dem Vorwurf begegnen möchte, Steuerklauseln verstießen gegen den Grundsatz der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs³⁷⁾. Wenn ein Geschäft schon zu dem Zeitpunkt unwirksam ist, in dem das Finanzamt es steuerlich beurteilt, so scheint das günstiger zu sein, als wenn das Geschäft erst aufgrund der Beurteilung des Finanzamts unwirksam wird. Deshalb wird versucht, die Steuerklausel zivilrechtlich den Fällen anfänglicher Unwirksamkeit zuzuordnen.

35) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.104 f.

36) Ders. ebenda, S.128.

37) S.u.S. 34 ff.

Bei der "echten" Bedingung werden die Wirkungen des Rechtsgeschäfts von einem zukünftigen, objektiv ungewissen Ereignis abhängig gemacht. Bei der "unechten" Bedingung hingegen ist der Bedingungsfall kein künftiges, objektiv ungewisses Ereignis, "sondern ein Ereignis, über dessen Eintritt oder Nichteintritt objektiv bereits entschieden ist, so daß darüber nur eine subjektive Ungewißheit herrschen kann"³⁸⁾.

Eine objektive Ungewißheit besteht da, wo das Ereignis nicht nur den Vertragsparteien unbekannt, sondern sich dem menschlichen Erkenntnisvermögen überhaupt entzieht³⁹⁾. Bei der Steuerklausel geht es um die steuerliche Belastung eines Geschäfts. Die Steuer wird nach dem Gesetz erhoben. Das Gesetz, das die abstrakte Steuerschuld⁴⁰⁾ festlegt, liegt regelmäßig bei Vertragsschluß schon vor. Sieht man von den im Steuerrecht seltenen Ausnahmen einer Ermessensentscheidung durch die Finanzverwaltung und weiter von der Ausnahme eines später erlassenen, "rückwirkenden" Steuergesetzes ab, so sind die Voraussetzungen der Steuerbelastung regelmäßig bei Vertragsabschluß schon vorgegeben. Die Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz (Art.20 GG) garantiert, daß die von der Finanzverwaltung durch Erlaß eines Steuerbescheides konkretisierte Steuerzahlungsschuld⁴¹⁾ mit der gesetzlich vorgesehenen Steuerschuld übereinstimmt. Deshalb sind Beker⁴²⁾ und

38) Knopp in Soergel-Siebert, Komm., § 158 BGB RN 10.

39) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.102;
Enneccerus-Nipperdey, Lehrbuch, § 194 I;
Lehmann-Hübner, Lehrbuch, § 35 A I;
Palandt-Danckelmann, Komm., vo § 158 BGB Anm.2.

40) Becker-Riewald-Koch, Komm., vor § 97 AO Anm.1c.

41) Becker-Riewald-Koch, a.a.O.

42) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.102 m.w.Nachw.

andere⁴³⁾ der Ansicht, daß es sich bei Steuerklauseln nicht um "echte" Bedingungen handele.

Für Beker⁴⁴⁾ läge eine echte Bedingung in der Steuerklausel nur, wenn die mit der Festsetzung der Steuer beauftragte Stelle die Steuern nach ihrem Belieben oder freien pflichtgemäßen Ermessen festsetzen könnte.

"Indessen sind Behörden und Gerichte in Steuerungsverfahren grundsätzlich in der Weise gebunden, daß ihnen nur eine Entscheidung offensteht. Daher ist die steuerliche Belastung Folge der Steuerrechtsordnung, welche zum Zeitpunkt der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes galt. Die Verknüpfung zwischen konkreter steuerrechtlicher Folge und Steuerrechtsordnung ist zwingend".

Mit dem Hinweis auf die "behördliche Bindung an die Rechtsordnung" glaubt Beker nachgewiesen zu haben, daß die steuerliche Belastung "weder dem Grunde noch der Höhe nach ein objektiv ungewisses zukünftiges Ereignis ist".

Beker geht also davon aus, die Steuergesetze hätten die Steuerlast "eindeutig"⁴⁵⁾ festgelegt, es gäbe nur eine einzige richtige Entscheidung, die sich bei Anwendung der Steuergesetze auf den Sachverhalt vertreten lasse, und die Bindung der Finanzverwaltung und der Finanzgerichte an Recht und Gesetz Sorge dafür, daß diese einzig wahre Entscheidung sicher getroffen werde. Dabei bleibt außer acht die vielfältige Unklarheit, die den gesetzlichen Vorschriften allgemein und

43) Beckmann, BB 1967 S.532;
Herrmann-Heuer, Komm., § 4 EStG Anm.34 O (6);
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(867);
Tipke-Kruse, Komm., § 4 StAnpG Anm.5.

44) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.102;
vgl. dagegen el., DB 1969 S.947, wonach man mit dem Finanzamt eine für angemessen anzusehende Gewinnaufteilung "aushandeln" kann; el. setzt also einen Ermessensspielraum des Finanzamts voraus.

45) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.102.

den Steuergesetzen im besonderen anhaftet. Die Allgemeinheit vieler wirtschaftsrechtlicher Begriffe läßt mehrere Ansichten "vertretbar" erscheinen. Es ist daher widersprüchlich, wenn Beker einerseits die Ansicht vertritt, die Steuerlast sei "eindeutig" festgelegt, und auf der anderen Seite selbst auf die "Unsicherheit" des geltenden Steuerrechts hinweist. Schaut man genauer hin, so will die Steuerklausel nicht nur gegen subjektive Ungewißheiten, sondern auch gegen objektive Ungewißheiten Vorsorge treffen.

a) Trotz der Bindung der Finanzverwaltung und der Finanzgerichte an Recht und Gesetz (Art.20 GG) ist es häufig objektiv ungewiß, wie ein Steuergesetz angewendet wird, weil es unterschiedlich ausgelegt werden kann. Rechtsbegriffe lassen oft einen weiten Auslegungsspielraum. Im Steuerrecht sind sogenannte "unbestimmte Rechtsbegriffe" nicht selten⁴⁶⁾. Diese sind mit rechtsstaatlichen Grundsätzen vereinbar.

"Der rechtsstaatliche Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastung und damit der Steuergerechtigkeit kann eher verwirklicht werden, wenn Steuerverwaltung und Finanzgerichte den Besonderheiten des Einzelfalles durch Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffs gerecht werden können, als wenn sie gezwungen werden, jeden Fall in eine starre, enumerativ-kasuistische gestaltete Norm zu pressen"46a).

Die Normen und Begriffe des Steuerrechts sind in - zum Teil überdurchschnittlich hohen Maß - interpretationsbedürftig. Bei den sog. unbestimmten Rechtsbegriffen gibt es nach dem ganz überwiegend vertre-

46) Vgl. das Gebot der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" in § 1 Abs.2 StAnpG.

46a) BVerfG, B.v. 10.10.1961, Bd.13 S.153 ff.(162).

tenen "Prinzip der einen und nur einen 'richtigen' Entscheidung"⁴⁷⁾ zwar nur eine richtige Deutung. Welche das ist, bestimmen letztlich im Streitfall die Gerichte. Für den Steuerpflichtigen ist bei Vornahme eines Geschäfts aber häufig nicht sicher einschätzbar, welche Deutung die Gerichte in einem eventuellen späteren Streitfall als die richtige ansehen werden. Daher besteht für sie häufig objektiv Ungewißheit über den Ausgang der letztlich authentischen Interpretation. Diese Ungewißheit ist in einer rechtstaatlichen Ordnung relativ gering; ganz ausgeschlossen werden kann sie aber nicht⁴⁸⁾.

b) Eine weitere objektive Ungewißheit folgt aus der materiellen Beweislast. Der Grundsatz der materiellen Beweislast besagt, daß die Unklarheit über das Vorliegen bestimmter Tatbestände zu dessen Lasten geht, der aus diesen Tatbeständen ihm günstige Rechtsfolgen herleitet⁴⁹⁾.

Es ist im allgemeinen ungewiß, ob die Tatsachen, die eine bestimmte steuerliche Last oder Vergünstigung bedingen, nachgewiesen werden können. So kann eine an sich berechnete Steuervergünstigung unter Umständen

47) Schmidt-Salzer, Beurteilungsspielraum, S.42.

48) Schon Kantorowitz, Rechtswissenschaft, S.15, und Heck, AcP Bd.112 (1914) S.100, 161 f., 173 f., haben auf die "schwimmenden Konturen" der Rechtsbegriffe hingewiesen. Vgl. auch Engisch, Einführung, S.137, 153. Zippelius, JZ 1970 S.241 ff. (343), spricht von der "Unmöglichkeit, auch unter Ausschöpfung aller Auslegungsbehelfe den Gesetzessinn immer exakt zu bestimmen".

49) Spitaler, FR 1963 S.134 f.(135).

deshalb nicht gewährt werden, weil die erforderlichen Nachweise verloren gehen oder aus anderen Gründen die vorhandenen Beweise als unzureichend angesehen werden⁵⁰⁾. Wenn es auch keine formelle Beweislast wie im Zivilprozeßrecht gibt^{50a)}, so besteht doch eine materielle "Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen für die Aufklärung..., ob der ihm günstige Tatbestand als gegeben anzusehen oder der für ihn ungünstige Tatbestand zu seinen Lasten zu unterstellen ist"^{50b)}.

c) Weiterhin muß in Rechnung gestellt werden, daß selbst bei Vollkommenheit der Gesetze, Einhelligkeit der Rechtsansichten und Klarheit des ermittelten Sachverhalts diejenigen, die das Recht in der Verwaltung und in den Gerichten anzuwenden haben, Menschen sind, die auch durch die Bindung des staatlichen Handelns an Recht und Gesetz nicht davor geschützt sind, daß sie sich einmal irren können. Solche Irrtümer werden auch nicht materiellrechtlich geheilt, wenn sie formell rechtskräftig werden.

50) Hier wird häufig der einen weiten Beurteilungsspielraum zulassende und dementsprechend ungewisse "Grundsatz der annähernden Wahrheit" herangezogen. Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 204 AO RN.5; Ziemer-Birkholz, Komm., § 96 FGO RN.13; v. Zezschwitz, JZ 1970 S.233 ff.(239) m.w.Nachw.

50a) RFH, U.v. 21.8.1940 RStBl 1940 S.865;
BFH, U.v. 12.7.1962 BStBl 1962 S.522.

50b) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 204 AO Anm.7;
§ 217 AO Anm.1 u. 2.

d) Schließlich kann es vorkommen, daß sich die Steuerlast noch nach Abschluß des Geschäfts ändert. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar Gesetze, die "echt rückwirkend" dem Bürger eine Leistungspflicht gegenüber dem Staat auferlegen oder erhöhen, für grundsätzlich verfassungswidrig erklärt, weil der Bürger in seinem Vertrauen auf die steuerrechtliche Lage zu schützen sei und imstande sein müsse, "auf längere Zeit zu planen und zu disponieren"^{50c}). Grundsätzlich verboten sind damit allerdings nur Gesetze, welche die Steuerlast noch nachträglich für abgewickelte, der Vergangenheit angehörnde Sachverhalte ändern wollen. Es ist also nicht ausgeschlossen, daß sich die steuerliche Belastung während der Abwicklung des Geschäfts oder vor Ende des Besteuerungsabschnitts ändert. Der Steuerpflichtige kann sich insofern nicht darauf verlassen, daß das bei Vertragsabschluß geltende Steuerrecht fortbestehen werde^{50d}). Sofern nicht in fertig abgewickelte, der Vergangenheit angehörnde Geschäfte eingegriffen wird, ist eine Steuererhöhung in aller Regel daher nicht unzulässig, auch wenn die Steuerpflichtigen bei ihren wirtschaftlichen Dispositionen noch die bisherigen niedrigeren Steuersätze zugrundegelegt haben^{50e}).

"Vor allem bei steuerlichen Vergünstigungen, die auf währungs- und konjunkturpolitischen Erwägungen des Gesetzgebers beruhen, kann der Bürger...nicht darauf vertrauen, daß dieser Zustand immer und uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten werde"^{50f}).

Ähnlich heißt es in einer neueren Entscheidung:

"Die Verfassung schützt ... nicht die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde fortbestehen. Im Hinblick auf die Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft kann der Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen, daß der bisherige Steuertarif und das bisherige Steuerrecht unverändert bleiben"^{50g}).

Damit, daß bei den Entscheidungen der Finanzämter und der Gerichte Räume objektiver Unsicherheit gegeben sind, wird nicht etwa behauptet, "daß die Entscheidungen der Finanzverwaltung in der Steuerveranlagung und der Gerichte schlechthin als 'Spiel des Zufalls'"⁵¹⁾ anzusehen seien. Die rechtsstaatlichen Garantien, der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der daraus abgeleitete Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit geben dem Steuerpflichtigen weitgehend Sicherheit, daß die Steuern nur aufgrund "einer materiellen Rechtsnorm, die durch ein formelles Gesetz abgestützt ist, erhoben werden"⁵²⁾. Nur beim Vorliegen eines gesetzlich festgelegten Tatbestandes darf und muß die Steuer durch die Verwaltung erhoben werden⁵³⁾. Damit ist Vorsorge getroffen, daß das Steuerrecht "die Voraussehbarkeit des Ergebnisses mit relativer Genauigkeit zuläßt"⁵⁴⁾. Doch auch in einem Rechtsstaat kann aus dieser relativen Genauigkeit keine absolute Genauigkeit werden. Der stets verbleibende Rest von Ungewißheit ist groß genug, um Steuerklauseln als Bedingungen im Sinne der Abhängigkeit des Rechtsgeschäfts von einem objektiv ungewissen Ereignis zu

50c) BVerfG, B.v. 16.11.1965, Bd.19 S.187 (195);
B.v. 15.11.1967, Bd.22 S.330 (347) m.w.Nachw.

50d) BVerfG, B.v. 28.1.1970, Bd.27 S.375 (386) m.w.Nachw.

50e) BVerfG, U.v. 10.5.1962, Bd.14 S.76 (104).

50f) BVerfG, B.v. 29.9.1965, Bd.19 S.119 (127) m.w.Nachw.

50g) BVerfG, B.v. 28.1.1970, Bd.27 S.375 (386);
Zur Kritik der methodischen Ansätze des Bundesverfassungsgerichts im allgemeinen vgl. Klein-Barbey, Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen, S.63 ff., 81 ff.

51) Genschmer, DB 1963 S.1585 ff.(1588).

52) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 2 StAnpG, Anm.1 (6).

53) Becker-Riewald-Koch, Komm., vor § 97 StAnpG, Anm. 1 b (2).

54) Genschmer, a.a.O. S.1588.

kennzeichnen. Die Steuerklausel bietet sich nämlich gerade in den wenn auch schmalen Bereichen an, in denen das Ergebnis der steuerlichen Beurteilung durch die zuständigen Stellen zweifelhaft ist und wo die Vertragspartner im Vertrauen auf eine zweifelhafte Auslegung der Steuergesetze eine bei dieser Auslegung günstige Rechtsgestaltung wagen.

Es soll nicht in Zweifel gestellt werden, daß es den Vertragspartnern frei steht, die Steuerklausel als "unechte" Bedingung abzufassen⁵⁵⁾. Das kann in den Fällen angenommen werden, in denen das Steuerrecht "eindeutig" ist und der Sachverhalt keinerlei Beweisschwierigkeiten erwarten läßt, so daß wirklich objektiv die Steuerbelastung des Geschäfts außer Zweifel steht und nur den dies nicht wissenden Geschäftspartnern unklar geblieben ist. Die Deutung der Steuerklausel als unechte Bedingung setzt aber voraus, daß die objektive Rechtslage auch dann Geschäftsgrundlage sein soll, wenn die Finanzverwaltung aus irgendwelchen Gründen in Verkennung der objektiven Rechtslage so entschieden hat, wie sich die Steuerpflichtigen die Steuerbelastung erhofft haben. Es ist zwar theoretisch denkbar, daß die Steuerpflichtigen dann das Geschäft trotz der für sie günstigen Entscheidung der Finanzverwaltung rückgängig machen, weil die objektive Rechtslage nun einmal anders war, als sie das im Geschäft vorausgesetzt haben. Nach aller Lebenserfahrung sträuben sich Steuerpflichtige aber nicht gegen eine für sie günstige Entscheidung der Finanzverwaltung, nur weil diese mit dem objektiven Recht nicht ganz in Einklang gebracht

55) Vgl. Beckmann, BB 1967 S.532 ff.(533).

werden kann. Regelmäßig kommt es den Geschäftspartnern nicht auf die abstrakte steuerliche Lage an. Es kommt ihnen vielmehr darauf an, wie das abstrakte Steuerrecht auf ihr konkretes Geschäft angewendet wird⁵⁶⁾. Sie wappnen sich mit der Steuerklausel nicht nur gegen ihre eigene steuerrechtliche Unkenntnis, sondern auch gegen objektive Ungewißheiten. Die Bedingung, die in der Steuerklausel enthalten ist, ist daher "echt".

Mittelbach⁵⁷⁾ weist auch auf das unsinnige Ergebnis hin, das eintreten könnte, wenn es allein auf die objektiv richtige steuerliche Beurteilung ankäme. Es könnte dann geschehen, daß das Rechtsgeschäft durch die Steuerklausel zivilrechtlich nicht aufgehoben werden kann, weil die vorausgesetzten steuerlichen Folgen den in der Steuerrechtsordnung vorgesehenen entsprechen, der Steuerpflichtige aber dennoch aufgrund einer Fehlentscheidung der Finanzbehörde höhere Steuern zahlen muß. Mit einer solchen Steuerklausel wäre dem Steuerpflichtigen nicht gedient.

Der Streit um die "Echtheit" der Bedingung in der Steuerklausel erinnert an die im Zivilprozeßrecht bekannte Streitfrage, ob die Prozeßaufrechnung trotz der Bedingungsfeindlichkeit der Aufrechnung im allgemeinen deshalb zuzulassen sei, weil die Prozeßaufrechnung nicht "echt" bedingt sei. Bei der Prozeßaufrechnung

56) Mittelbach, Steuerauskünfte, S.29 Tz.38.

57) Mittelbach, a.a.O. S.29 Tz.38.

wird für den Fall, daß die Partei mit ihrem Hauptantrag abgewiesen wird, in einem Eventualantrag eine weitere Forderung herangezogen, die der aufrechnenden Partei zum Obsiegen verhelfen soll. Die gerichtliche Entscheidung ist zwar an Recht und Gesetz gebunden, sie bleibt aber wegen der Beweisschwierigkeiten, der verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten und des Risikos einer Fehlentscheidung unsicher. Die Versuche, hier den Bedingungscharakter zu "leugnen"⁵⁸⁾, überzeugen nicht. Im Ergebnis ist man sich über die Zulässigkeit der Prozeßaufrechnung einig, so daß die Streitfrage hier an Bedeutung verloren hat.

Echte und unechte Bedingungen weisen Parallelen auf, die eine Gleichbehandlung rechtfertigen. Bei "funktionaler Würdigung"⁵⁹⁾ macht es nämlich keinen Unterschied, ob hier eine künftige Entwicklung von Ereignissen oder die künftige verbindliche Klärung und abschließende Wertung von bereits Geschehenem abgewartet wird. Das Entscheidende, das Ereignis selbst oder die Klärung von Unklarheiten, liegt in beiden Fällen in der Zukunft. Dem entspricht die Praxis der Rechtsprechung. Der Bundesgerichtshof⁶⁰⁾ hat z.B. eine Klausel, wonach ein Pachtvertrag nur gültig sei, "wenn der Verpächter mit der Auffassung Recht hat, daß er von einem anderen Pachtvertrag über dasselbe Objekt wirksam zurückgetreten ist" ohne weiteres als auflösende Bedingung im Sinne von § 158 Abs.2 BGB behandelt. Selbst wenn man daher zu

58) Brox, Festschrift Heymann S.121;
Schönke-Kuchinke, Zivilprozeßrecht S.225.

59) Knopp in Soergel-Siebert, Komm., vor § 158 BGB RN 10.

60) BGH in LM Nr. 1 zu § 159 BGB.

dem Ergebnis kommen sollte, daß Steuerklauseln "unechte" Bedingungen enthalten, müßte man sie ebenso behandeln wie "echte" Bedingungen.

B. Unterschied zwischen dinglicher und obligatorischer Rückwirkung

Weit verbreitet⁶¹⁾ ist die Ansicht, daß Steuerklauseln nur dann von den §§ 4 und 5 StAnpG erfaßt werden können, wenn sie nicht bloß "obligatorisch" rückwirkend sind. Beker⁶²⁾ ist der Auffassung, daß Steuerklauseln, wenn sie nur "obligatorisch" zurückwirken, nicht unter §§ 4 und 5 StAnpG erfaßt werden können. Auch Tipke⁶³⁾ hält diese Vorschriften bei "obligatorischer" Rückwirkung für unanwendbar.

Die Unterscheidung zwischen "dinglicher" und "obligatorischer" Wirkung dient zunächst zum Hinweis darauf, ob ein Geschäft nur zwischen den Vertragspartnern wirkt - dann "obligatorisch" -, oder auch gegen jeden Dritten - dann "dinglich". Diese begriffliche Unterscheidung scheint es zu verwehren, daß die Finanzverwaltung der in § 159 BGB angeordneten obligatorischen Rückwirkung Beachtung schenkt. Wenn die obligatorische Auflösung des Geschäfts nur die Geschäftspartner berührt, scheint sie für die Finanzverwaltung, die den Geschäftspartnern als "Dritter" gegenübersteht, unbeachtlich zu sein. Daß

61) Beckmann, BB 1967 S.532;
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.64 FN 5 a.E.,
S.104 f.; Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(867).

62) A.a.O. S.104 f.

63) NJW 1968 S.865 ff.(867).

das aber unrichtig ist, folgt ohne weiteres daraus, daß z.B. bei bedingten Eigentumsübertragungen der Rückfall des Eigentums ohne Zweifel gegenüber jedem Dritten wirkt⁶⁴⁾. Daher ist es nicht ganz einsichtig, warum man der Unterscheidung zwischen "dinglicher" und "obligatorischer" Rückwirkung bei steuerklauselbedingten Geschäften überhaupt Gewicht einräumt⁶⁵⁾. Denn auch Forderungen aus auflösend bedingten Geschäften entfallen bei Bedingungsseintritt, und jeder Dritte muß das gegen sich wirken lassen.

Auch die aus gesetzestechnischen Gründen getroffene Unterscheidung zwischen "dinglicher" und "obligatorischer" Rückwirkung stellt sich bei näherer Betrachtung als steuerrechtlich belanglos dar. Unter "dinglicher" Rückwirkung versteht man hierbei, daß ein Geschäft als von Anfang an nichtig oder unwirksam anzusehen ist, wobei die Rechtsfolgen sich dann ohne weiteres aus anderen Stellen des Gesetzes ergeben. Ein Beispiel ist die rückwirkende Nichtigkeit eines Geschäfts gemäß § 142 Abs.1 BGB im Falle der Anfechtung. Die Rechtsfolgen ergeben sich dann z.B. aus den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung in den §§ 812 ff. und den Vorschriften des Eigentümer-Besitzer-Verhältnisses, §§ 985 ff. BGB. Während bei der dinglich rückwirkenden Vernichtung eines Geschäfts schematisch die gesetzlichen Ansprüche zum Zuge kommen, ergeben sich bei der vertraglich vereinbarten Rückwirkung die Rückabwicklungsansprüche

64) Vgl. Kaser, Das römische Privatrecht, S.221.
Für Kaser ist die in den §§ 158 ff. BGB geregelte Rückwirkung der "dinglichen" Rückwirkung zuzurechnen, die einen Gegensatz zu dem "aufschiebend bedingten, eigenartigen Zugriff" der auflösenden Bedingung im klassischen römischen Recht bildet. Die Unterscheidung zwischen dinglicher und obligatorischer Rückwirkung verschwimmt zwangsläufig, wenn, was im internationalen Handelsverkehr eintreten kann, die Begrifflichkeit des deutschen BGB nicht zugrunde gelegt werden kann.

65) Flume, DB 1970 S.77 ff.(79);
Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(360).

in erster Linie aus den individuellen Vereinbarungen. Für die rechtsgeschäftlich vereinbarte Rückwirkung betont § 159 BGB in seinem 1. Halbsatz ausdrücklich den Vorrang des individuell Vereinbarten. Das gleiche gilt für die anderen Fälle obligatorischer Rückwirkung, z.B. beim Rücktritt und bei der Wandlung (vgl. §§ 346, 463, 467 i.V.m. §§ 346 ff. BGB). Die "obligatorische Rückwirkung" ermöglicht durch den Vorrang des Vereinbarten vor dem gesetzlich Vorgesehenen eine verfeinerte, dem einzelnen Vertrag besser entsprechende Rückabwicklung des Geschäfts. "Obligatorische" und "dingliche" Rückwirkung sind dabei keine unvereinbaren Gegensätze. Bei der Rückabwicklung eines fehlgeschlagenen Kaufs z.B. können beide nebeneinander auftreten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs⁶⁶⁾ stehen dem Käufer bis zur Übergabe der Kaufsache, dem Gefahrübergang, Anfechtungsrecht (§ 119 Abs.2 BGB) und Gewährleistungsrecht (§§ 459 ff.BGB) nebeneinander zu. Ficht der Käufer an, so ist der Kaufvertrag "dinglich" rückwirkend nichtig (§ 142 Abs.1 BGB) wandelt er, so liegt eine "obligatorische Rückwirkung" vor. Die Vertragspartner müssen in beiden Fällen die empfangenen Leistungen zurückgewähren. Ob ein Geschäft dinglich oder obligatorisch rückgängig gemacht wird, hat daher für die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts keine Bedeutung⁶⁷⁾. Es ist nur wichtig zu unterscheiden, ob der Grund für die Auflösung des Geschäfts, die Bedingung, schon bei Geschäftsschluß vereinbart worden war⁶⁸⁾ oder ob das Geschäft aufgrund einer völlig neuen Vereinbarung später aufgelöst wird. Im ersten Fall kann der Auflösung des Geschäfts

66) Vgl. BGHZ Bd.34 S.32 ff.(37 f.);

Flume, DB 1970 S.77 ff.(79).

67) Flume, DB 1970 S.77 ff.(79); Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(362).

68) Vgl. RFH, U.v. 31.7.1935, RStBl 1935 S.1193; danach kommt es darauf an, wann der "Keim zum späteren Fortfall" des Geschäfts gelegt worden ist. Das ist im Zeitpunkt der Vereinbarung der Steuerklausel geschehen.

Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.108.

steuerlich "rückwirkende Kraft"⁶⁹⁾ beigelegt werden, und zwar unabhängig davon, ob man es mit einer dinglichen oder obligatorischen Rückwirkung zu tun hat und auch unabhängig davon, ob die Auflösung des Geschäfts auf einer echten oder unechten Bedingung oder gar wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage⁷⁰⁾ erfolgt.

§ 6. "Rückgängigmachen" im Steuerrecht und das Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs

Steuerklauseln sollen bei Eintritt der in ihnen enthaltenen Bedingung den steuerbaren Vorgang "rückgängig" machen. Wenn hier bei steuerbaren Vorgängen, die auf tatsächlichen Vorgängen beruhen, von "Rückgängigmachen" die Rede ist, so bedarf das einer Erläuterung. Zwar können reale Lebensvorgänge nicht ungeschehen gemacht werden. Was einmal geschehen ist, kann nicht nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen⁷¹⁾. Doch auch dort, wo das Steuerrecht an tatsächliche Geschehensvorgänge anknüpft, kann daraus nicht entnommen werden, daß die gemäß § 3 Abs.1 StAnpG entstehende Steuerschuld nicht aus rechtlichen Gründen wieder entfallen kann. Die Unmöglichkeit, Geschehenes ungeschehen zu machen, gilt nur für die historische, am tatsächlichen Zeit- und Geschehensablauf anknüpfende Betrachtungsweise. Die rechtliche Betrachtungsweise ist von dieser verschieden.

1. Das Steuerrecht kann es als Rückgängigmachen anerkennen, wenn ein tatsächlicher Erfolg, insbesondere ein Leistungsaustausch, durch einen entgegengesetzten Vorgang, nämlich durch Rückgewähr der Leistungen, hinfällig wird.

69) Vgl. Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.128

70) Vgl. Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(364).

71) Tipke-Kruse, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 c.

2. Vor allem kann eine rechtliche Ordnung als eine gedankliche Ordnung anordnen, daß ein hypothetischer Geschehensablauf an die Stelle des tatsächlichen, historischen Ablaufs gesetzt wird. Die rechtliche Ordnung kann zu Fiktionen greifen und daraus die Rechtsfolgen ableiten. So verstanden kann eine steuerschädliche Handlung als ungeschehen anzusehen sein. Auch darin ist ein "Rückgängigmachen" des steuerbaren Vorgangs zu sehen. Das Rückgängigmachen vollzieht sich nur gedanklich, auf der Ebene der Sollensordnung, nicht aber historisch, auf der Ebene der Seinsordnung.

Die Steuerklauseln könnten jedoch gegen das Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs⁷²⁾ verstoßen. Dies Prinzip wird aus § 3 Abs.1 und 2 StAnpG hergeleitet. Nach dieser Vorschrift entsteht der Steueranspruch, die Steuerschuld, unabhängig von der Steuerfestsetzung und auch unabhängig von dem Fälligkeitszeitpunkt unmittelbar mit Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die vom Gesetz festgelegte Steuerschuld ist also unabhängig davon, ob sie durch Erlaß eines Steuerbescheides von der Finanzverwaltung zu einer entsprechenden Steuerzahlungsschuld konkretisiert wird.

Wenn schon im Bereich des öffentlichen Rechts die Unabhängigkeit des Steueranspruchs von weiteren, der Durchsetzung des Steueranspruchs dienenden öffentlich-rechtlichen Voraussetzungen betont wird, so gilt diese Unabhängigkeit erst recht gegenüber zivilrechtlichen Vereinbarungen⁷³⁾. Der Grundsatz von der Unabänderlich-

72) Vgl. Judeich-Felix, Komm., § 3 Tz.12;
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.8 m.w.Nachw.

73) BFH, U.v. 6.12.1955, BStBl 1956 III S.17 ff.;
U.v. 20.2.1959, BStBl 1959 III S.172;
U.v. 8.11.1960, BStBl 1960 III S.513.

keit des Steueranspruchs besagt demnach, daß Vereinbarungen, die dem Privatrecht angehören, insbesondere Vereinbarungen, die nach Verwirklichung des steuerpflichtig machenden Tatbestandes ergehen, den Steueranspruch nicht mehr beeinflussen können. Ein einmal erfüllter Steuertatbestand ist gegen nachträgliche Vereinbarung des Steuerpflichtigen "immun"⁷⁴⁾. Der Steuerpflichtige soll also nicht z.B. aus den §§ 4 f. StAnpG die Rückerstattung der Lohnsteuer verlangen können, wenn er heute mit seinem Dienstherrn vereinbart, er wolle für die vergangenen Jahre so gestellt werden, als habe er unentgeltlich gearbeitet.

Das Bemühen, die Steuerklausel als unechte Bedingung zu deuten, und die Versuche, ihr jedenfalls dingliche Rückwirkung zu verschaffen, erklären sich daraus, daß man die Steuerklauseln gegen den Einwand der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs wappnen wollte. Der Zeitpunkt, zu dem das Geschäft nichtig ist, sollte noch vor dem Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs liegen. Dem liegt die zivilrechtliche Überlegung zugrunde, daß das nichtige oder (dinglich) vernichtbare Geschäft von Anfang an nichtig ist. Gedanklich ist es schon vor Entstehen des Steueranspruchs, der an das Geschäft anknüpft, nicht vorhanden. Bei der (obligatorischen) Auflösung des Geschäfts hingegen wird an dem Bestehen des Geschäfts nichts geändert. Es tritt nur die neue Verpflichtung hinzu, das Geschäft rückabzuwickeln. Diese Verpflichtung entsteht somit erst, nachdem der Steueranspruch schon in der Welt ist.

Das Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs bezieht sich jedoch nicht darauf, auf welchen Zeit-

74) RFH, B.v. 24.4.1934 und U.v. 5.2.1935, RStBl 1935 S.745; U.v. 13.5.1931, Bd.28 S.326 ff.(329); U.v. 29.11.1933, RStBl 1934 S.370; BFH U.v. 22.10.1953, BStBl 1953 III S.359; U.v. 24.6.1957, BStBl 1957 III S.400.

punkt die Nichtigkeit eines Geschäfts fällt oder gedanklich zu beziehen ist. Entscheidend ist, daß die Vereinbarung, welche die Rückabwicklung des Geschäfts zur Folge hat, schon vor der Entstehung des Steuertatbestandes getroffen worden ist. Die Rückgängigmachung eines bedingten Geschäfts hängt nicht nur von dem Eintritt des in der Bedingung vereinbarten Ereignisses ab, sondern vornehmlich davon, ob überhaupt eine Bedingung vereinbart worden ist. Nicht nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, auch nach rechtlichen Gesichtspunkten ist es nicht anständig, bei einem bedingten Geschäft einzig und allein auf den Eintritt der Bedingung abzustellen. Nach dem Wortlaut des § 158 Abs.1 BGB entsteht zwar erst mit Eintritt der Bedingung das aufschiebend bedingte Recht bzw. es fällt nach § 158 Abs.2 BGB erst mit Eintritt der auflösenden Bedingung ein Recht fort. Doch es treten schon vor Eintritt der Bedingung zahlreiche Vorwirkungen und Zwischenwirkungen auf⁷⁵⁾. Dies zeigt sich besonders deutlich an den bedingten dinglichen Rechten. Schon vor Bedingungseintritt entsteht für den einen ein Anwartschaftsrecht und liegt für den anderen eine Gebundenheit vor⁷⁶⁾. Die rechtlichen Wirkungen entstehen daher nicht erst mit dem Bedingungseintritt, sondern schon mit dem Abschluß des Vertrages. Wenn von vornherein eine auflösende Bedingung dem Geschäft beigefügt worden ist, so wird nicht in verbotener Weise in einen Steueranspruch eingegriffen. Die mit der Steuerklausel dem Geschäft anhaftende Bedingung führt vielmehr dazu, daß, sofern nur die §§ 4 f. StAnpG anwendbar sind, auch der Steueranspruch dieses bedingten Geschäfts bedingt entsteht.

75) Lehmann-Hübner, BGB-AT, § 35 A VI.

76) Flume, AcP Bd.161 (1961) S.358 ff.(388);
Lehmann-Hübner, BGB-AT, § 35 A VI;
Wolff-Raiser, Sachenrecht, § 2 II;
Westermann, Sachenrecht, § 5 III 3 a.

Daß im Steuerrecht der zivilrechtliche Entstehungszeitpunkt des Anspruchs nicht entscheidet, zeigt auch die Behandlung bedingter Geschäfte im Bilanzsteuerrecht. Die Bildung von Rückstellungen für die künftige und ungewisse Verpflichtung aus einem bedingten Geschäft ist unabhängig vom Zeitpunkt, in dem zivilrechtlich die Verpflichtung entsteht. Eine Rückstellung ist zulässig und geboten, wenn ein Geschäftsvorgang mit Sicherheit oder doch mit großer Wahrscheinlichkeit spätere Ausgaben erwarten läßt⁷⁷⁾. So entstehen die Garantie- und Gewährleistungsansprüche z.B. bürgerlichrechtlich erst, wenn der Garantiefall eintritt oder die Gewährleistungsansprüche durch die Wandlungsabrede bzw. die Minderung konkretisiert⁷⁸⁾ werden. Bilanzrechtlich dagegen ist eine Rückstellung schon zulässig, wenn am Bilanzstichtag die Tatsachen vorliegen, die nach dem normalen Verlauf der Dinge mit einiger Wahrscheinlichkeit spätere Zahlungspflichten entstehen lassen⁷⁹⁾. Die Garantierückstellungen in der Bilanz z.B. nehmen die später entstehenden, zunächst ungewissen Ausgaben schon vorweg. Sie belasten das Wirtschaftsjahr, in dem die Geschäfte abgeschlossen worden sind. Die später entstehenden Garantiefälle werfen gleichsam ihre Schatten auf den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung voraus und werden schon in dem Jahr des Geschäftsabschlusses gewinnmindernd berücksichtigt⁸⁰⁾.

77) RFH, U.v. 28.5.1930, RStBl 1930 S.817;
BFH, U.v. 9.5.1961, BStBl 1961 III S.336 f.(337);
U.v. 13.1.1966, BStBl 1966 III S.189 f.(190).

78) Das ist unabhängig davon, ob man die "Vertragstheorie" oder die "Herstellungstheorie" zugrunde legt; vgl. Larenz, Schuldrecht, BT § 37 a und b m.w.Nachw.

79) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 512 f. m.w.Nachw.;
BFH, U.v. 17.1.1963, BStBl 1963 III S.237 ff.(238).

80) Vgl. Boettcher, StuW 1931 Sp.643 ff.

Auch bei Steuerklauseln wird der "Keim zum späteren Fortfall"⁸¹⁾ des Geschäfts schon bei Abschluß des Geschäfts gelegt. Steuerklauseln sind daher "keine nachträgliche willkürliche Beeinflussung des Sachverhalts mit rückwirkender Kraft, sondern eine von Anfang an klare Abrede"⁸²⁾. Unabhängig von der Frage, ob sie eine echte oder unechte Bedingung sind, ob sie dinglich oder obligatorisch zurückwirken, kann damit festgestellt werden, daß ein Verstoß gegen das Prinzip der Unabänderlichkeit des Steueranspruchs nicht vorliegt.

A. Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts

Der Bundesfinanzhof hat im Schiffsverkaufsfall⁸³⁾ es für notwendig erachtet, darauf hinzuweisen, daß die Steuerklausel keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung sei. Auch Tipke⁸⁴⁾ hält es für notwendig, die Steuerklausel gegen den Vorwurf des Rechtsmißbrauchs und des Scheingeschäfts abzuschirmen. Worin der Rechtsmißbrauch liegen könnte und warum die Steuerklausel eine Scheinvereinbarung sein könnte, ist dabei allerdings nicht näher ausgeführt worden. Daher muß das, was unter Rechtsmißbrauch verstanden werden kann, zunächst einmal klargestellt werden.

Der objektive Tatbestand des Rechtsmißbrauchs im Sinne des § 6 StAnpG besteht darin, daß durch eine dem erstrebten wirtschaftlichen Erfolg unangemessene Rechtsgestaltung wirtschaftlich ein Ziel erreicht werden soll,

81) RFH, U.v. 31.7.1935, RStBl 1935 S.1193;
vgl. Genschmer, DB 1963 S.1585 ff.(1587) FN 19
m.w.Nachw.

82) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.108.

83) S.o.S.11.

84) NJW 1968 S.865 ff.(869).

das bei angemessener Rechtsgestaltung der Steuer unterworfen ist⁸⁵⁾. Im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung⁸⁶⁾ darf es nicht zugelassen werden, daß der Gerisse- ne sich auf einem Umweg der Steuerpflicht entziehen kann. Regelmäßig wird der Gebrauch einer Rechtsform in diesem Falle schon zivilrechtlich mißbilligt.

"Die Wahl eines zivilrechtlich gültigen Weges ist im Hinblick auf das Ziel einer Transaktion dann rechtsmißbräuchlich, wenn der gewählte Weg nicht der Interessenlage entspricht, also nicht der Interessenlage "angemessen" ist, zu deren Schutz und Durchsetzung das Zivilrecht diesen Weg geschaffen hat"⁸⁷⁾.

Wo der Steuergesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung typische Rechtsformen zur Verfolgung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges voraussetzt, soll die Erreichung des gleichen wirtschaftlichen Zieles auf "Schleichwegen" nicht steuerlich auch noch begünstigt werden⁸⁸⁾.

I. Die Angemessenheit des Mittels

Die Vereinbarung der Steuerklausel dient den Steuerpflichtigen dazu, einen Vertrag aufzulösen, wenn die zunächst noch unsichere, erst künftig klar erkennbare Steuerbelastung das in der Steuerklausel festgesetzte Maß überschreitet. Das Mittel, um sich die Auflösung des Vertrages offen zu lassen, ist dabei die Vereinbarung einer rechtsgeschäftlichen Bedingung im Sinne der §§ 158 ff. BGB. Das Zivilrecht stellt dieses Mittel den Vertragspartnern allgemein zur Verfügung, wenn es darum geht, es ihnen zu ermöglichen, die

85) Vgl. Becker-Riewald-Koch, Komm., § 6 StAnpG Anm.2 a.

86) Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Komm., §§ 4, 5 EStG Anm.44 c.

87) Löhlein, StuW 1962 Sp.385; zustimmend Littmann, Komm., vor § 1 EStG RN 130 m.w.Nachw.

88) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 6 StAnpG Anm.21 m.w.Nachw.

Klärung ungewisser Verhältnisse abzuwarten und sich die Auflösung des Geschäfts bis dahin vorzubehalten. Die Vereinbarung einer rechtsgeschäftlichen Bedingung ist also das vom Zivilrecht selbst vorgesehene Mittel, um auf unsichere Folgen "reagieren"⁸⁹⁾ zu können. Mit der Steuerklausel, die eine solche rechtsgeschäftliche Bedingung darstellt, wählt der Steuerpflichtige also das von der Zivilrechtsordnung vorgesehene Mittel, um sich auf die Unklarheit des geltenden Steuerrechts und die Ungewißheit der endgültigen Steuerbelastung einzustellen. Von daher fehlt es zivilrechtlich am objektiven Tatbestand des Rechtsmißbrauchs.

II. Zulässigkeit des Zweckes, Steuern zu sparen

Auch wenn die Steuerklausel eine an sich zivilrechtlich zulässige Bedingung im Sinne der §§ 158 ff. BGB darstellt, so könnte eine Steuerumgehung doch darin gesehen werden, daß damit ein steuerrechtlich unzulässiger Zweck verfolgt wird. Nicht nur das Mittel, die Verwendung einer zivilrechtlichen Bedingung also, auch der damit verfolgte Zweck muß mit der Rechtsordnung in Einklang stehen.

Steuerklauseln sollen zivilrechtliche Geschäfte, die von der Steuerbelastung der Vertragspartner aus gesehen Fehldispositionen waren, rückgängig machen. Der schon entstandenen Steuerschuld soll damit rückwirkend die Grundlage entzogen werden. Das hat letztlich zum Zweck, diese Steuer zu vermeiden.

Der Reichsfinanzhof hat im sogenannten "Pfennigurteil" vom 22.5.1935⁹⁰⁾ das Motiv, Steuern zu vermeiden, zum Anlaß genommen, um eine Vereinbarung als rechtsmißbräuchlich zu bezeichnen. Die Vereinbarung hatte

89) Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(869).

90) RStB1 1935 S.899.

den Inhalt, daß ein Angestellter mit seinem Arbeitgeber die Herabsetzung seines Gehalts von 500 RM auf 499,99 RM vereinbart hatte. Der Grund dafür lag erklärtermaßen allein darin, daß bei dem nur um 1 Pfg niedrigeren Gehalt die Heranziehung zu der damals abzuführenden sogenannten "Ehestandshilfe" ungleich günstiger ausfiel. Der Reichsfinanzhof hat damals die Vereinbarung als rechtsmißbräuchlich angesehen, weil die Geschäftspartner diese Sondersteuer vermeiden wollten. Der Reichsfinanzhof hat im "Pfennigurteil" also nicht zuerst geprüft, ob der objektive Tatbestand einer Steuerschuld erfüllt worden war. Er hat es dem Steuerpflichtigen im Ergebnis versagt, von sich aus zu entscheiden, ob er durch den Abschluß eines Geschäfts einen steuerlichen Tatbestand erfüllen will oder nicht. Wenn der Steuerpflichtige mit Rücksicht auf die steuerliche Belastung ein Geschäft nicht abschließt, so kann der Steuerfiskus den Steuerpflichtigen nach dem Pfennigurteil gleichwohl in Anspruch nehmen. Anknüpfungspunkt ist hier nicht der objektive Steuertatbestand, sondern die Motivation des Steuerpflichtigen. Der Reichsfinanzhof hat damit die Funktion des objektiven Tatbestandes im Steuerrecht verkannt. Der objektive Tatbestand hat wie im Strafrecht eine Garantiefunktion⁹¹⁾. Besteuert werden wirtschaftliche Tatbestände, nicht aber Gesinnungen. Der Oberste Finanzhof⁹²⁾, der 1948 einen gleich gelagerten Fall zu entscheiden hatte, ist dem Pfennigurteil des Reichsfinanzhofs daher zu Recht nicht gefolgt. Gerade ziffernmäßig festgelegte Tatbestände zeigen die Garantiefunktion besonders deutlich.

91) Vgl. Maurach, Strafrecht AT, § 19 III A.

92) U.v. 9.3.1948, Bd.54 S.231 (=NJW 1949 S.79); vgl. dazu Boehmer, Steuerumgehung, S.123; zustimmend zum "Pfennigurteil" des RFH allerdings Enno Becker, StuW 1935 Sp.923: "Es kommt bei der Auslegung der Steuergesetze nicht allein auf Mathematik und Logik, sondern - und zwar in erster Linie - auf Sinn und Zweck des Gesetzes auf der Grundlage und im Rahmen der nationalsozialistischen Weltanschauung an". Für Becker entscheidet hier erklärtermaßen das "Gefühl", demgegenüber die "Gesetze der Rechenkunst und der Logik" als ein schwaches "Spinngewebe" erscheinen.

Damit sollen objektiv klare und praktikable Abgrenzungen geschaffen werden, um Diskussionen, ob die Grenze nun bei 499,98 RM. oder 500,01 RM. liegt, abzuschneiden. Bleibt aber der Geldbetrag unterhalb der klaren, ziffernmäßig festgelegten Grenze, so ist die Motivation, warum der Geldbetrag darunter bleibt, unerheblich. Es ist dem Steuerpflichtigen daher unbenommen, die zivilrechtliche Freiheit, Verträge nach seinem Gutdünken zu gestalten, zu dem Zweck zu verwenden, Steuern zu sparen. Das Steuerrecht kann sich nicht über die aus Steuerersparnisgründen gewählte Gestaltung hinwegsetzen. Das hat der Bundesfinanzhof im Zusammenhang mit Verträgen zwischen Familienangehörigen ausdrücklich anerkannt. Einer vertraglichen Gestaltung

"kann die steuerliche Anerkennung nicht lediglich mit der Begründung versagt werden, daß außerbetriebliche, z.B. steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte den Abschluß des Gesellschaftsvertrages veranlaßt haben" (92a).

Die Freiheit des Steuerpflichtigen, seine Geschäfte steuerlich günstig zu gestalten, ist schließlich noch aus einem weiteren Grund gerechtfertigt. Vom Steuerrecht gehen heute immer häufiger wirtschaftslenkende Impulse aus⁹³⁾. Der Steuerpflichtige wird durch Steuererleichterungen auf sozial nützliche Geschäfte und Rechtsgestaltungen hingewiesen. Wer z.B. aufgrund der im Zonenrandförderungs-Gesetz⁹⁴⁾ vorgese-

noch 92) Zustimmend auch Wacke, StuW 1947 Sp.45.

92a) BFH, U.v.22.8.1951, BStBl 1951 III S.181;
ähnlich U.v. 17.10.1951, BStBl 1951 III S.223.

93) Vgl. BVerfG, B.v. 15.12.1970, BVerfGE Bd.29 S.402 ff.
("Konjunkturzuschlag")

94) Gesetz über die Gewährung von Investitionszulagen im Zonenrandgebiet und in anderen förderungsbedürftigen Gebieten sowie für Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen vom 18.8.1969, BGBl I S.1211.

nenen Steuererleichterungen in den als förderungswürdig ausgewiesenen Gebieten ein Unternehmen ansiedelt, verhält sich im Interesse des Ganzen wünschenswerter, als wenn er das Unternehmen in einem industriellen Ballungsraum errichtet, auch wenn er dort mehr Steuern zahlt. Wenn in der Idealform einer widerspruchsfreien Gesamtrechtsordnung⁹⁵⁾ die steuerliche Belastung ersehen läßt, inwieweit ein Verhalten sozial erwünscht ist, ist es geradezu ein Gebot, sich danach einzurichten, daß möglichst wenig Steuern anfallen. Von da aus gesehen ist es auch kein Vorwurf, wenn jemand sich noch nachträglich steuerlich günstig einrichtet und steuerschädliche Geschäfte rückgängig macht, solange und soweit damit jedenfalls noch der Zweck der Steuerbegünstigung erreicht werden kann. Können also z.B. die Ziele, die mit Einführung des ermäßigten Körperschaftsteuer-Tarifs für ausgeschüttete Gewinne (§ 19 Abs.1 und Abs.3 KStG), insbesondere die Förderung des Kapitalmarktes, auch durch nachträgliche Gewinnausschüttungen erreicht werden, so darf es nicht von vornherein ausgeschlossen werden, sich durch Steuerklauseln diesen Weg offenzuhalten⁹⁶⁾.

B. Grundsatz der Klarheit und Eindeutigkeit der Rechtsverhältnisse

Klemm⁹⁷⁾ vertritt die Ansicht, Steuerklauseln verletzen den Grundsatz, daß Rechtsverhältnisse klar und eindeutig gestaltet werden müssen. Insbesondere für eine besondere Art der Steuerklauseln, die Satzungsklauseln, fehlt es nach Ansicht Klemms⁹⁸⁾ an der notwendigen Klarheit und

95) Vgl. Canaris, Systemdenken, S.17 f.;
Tipke, StuW 1971 S.2 ff.(5 f).

96) S.u.S. 150.

97) Klemm, StWa 1966 S.166 ff.(167).

98) Klemm, ebenda.

Eindeutigkeit. Es wird darauf hingewiesen, daß die endgültige steuerrechtliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung möglicherweise erst in einer viel später stattfindenden Betriebsprüfung erfolge. Erst dann werde auch über die bürgerlichrechtliche Wirksamkeit des Vertrages entschieden. Bis zur Betriebsprüfung lägen damit unsichere rechtliche Verhältnisse vor. Dies sei mit der im Steuerrecht geltenden Forderung nach eindeutigen schuldrechtlichen Vereinbarungen nicht vereinbar.

Auf den Grundsatz der "Klarheit" hat sich die Rechtsprechung⁹⁹⁾ des öfteren berufen. So hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 12.1.1953¹⁰⁰⁾ anlässlich der Frage, ob Zuschüsse zum Zwecke der Freimachung von Wohnräumen nach § 7 c EStG 1949 steuerbegünstigt seien, ausgeführt:

"Wenn sich die Stadt auf ihre Funktion als Vollmachtnehmer beruft, so muß diese Funktion aus der Sach- und Rechtslage klar hervorgehen".

In dem Urteil vom 23.8.1956¹⁰¹⁾ hat sich der Bundesfinanzhof in ähnlicher Weise anlässlich der steuerlichen

99) BFH, U.v. 12.1.1953, BStBl 1953 III S.66; weitere Nachweise bei Westerhoff, Unklare Rechtsgestaltungen, S.100 FN 293.

100) BStBl 1953 III S.66 f.(67).

101) BStBl 1956 III S.302 f.(303).

Behandlung von sogenannten "Bausparsammelbeträgen"
hinsichtlich § 10 Abs.1 Ziff.2 d EStG 1951 geäußert:

"Auf jeden Fall könnte bei Sonderausgaben der hier streitigen Art ein Treuhandverhältnis nur dann anerkannt werden, wenn der Steuerpflichtige in besonderem Maße für eine klare Gestaltung der Sach- und Rechtslage Sorge getragen hätte ... Der erkennende Senat hat deshalb mehrfach ausgesprochen, ein Steuerpflichtiger, der sich auf das Vorliegen solcher Tatbestände berufe, müsse in Kauf nehmen, daß bei der steuerlichen Würdigung seines Vorbringens Unklarheiten tatsächlicher oder rechtlicher Art zu seinen Lasten gehen."

Der Grundsatz der Klarheit und Eindeutigkeit bedarf da besonderer Erörterung, wo z.B. enge familiäre Beziehungen oder wirtschaftliche Abhängigkeiten daran zweifeln lassen, daß der Vertrag seinen wesentlichen Inhalt nach außen hin erkennbar offenbart. Daher sind die meisten Entscheidungen zur Frage der notwendigen Klarheit, Eindeutigkeit wie auch zur Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zu Verträgen zwischen Familienangehörigen¹⁰²⁾ oder zu Verträgen von Gesellschaftern mit einer von ihnen beherrschten Gesellschaft ergangen. Die dabei auftauchenden Probleme sind aber von den hier zu behandelnden Fragen zu unterscheiden. Hier ist nur zu untersuchen, ob die Steuerklausel an sich und ohne Rücksicht darauf, zwischen wem sie vereinbart worden ist eine unzulässige Unklarheit mit sich bringt.

102) Westerhoff, Unklare Rechtsgestaltungen, S.104.

I. Materiellrechtliche Klarheit

In materiellrechtlicher Hinsicht bedeutet das Gebot der Klarheit die Forderung nach klarer Rechtsgestaltung. Der Steuerpflichtige kann unter den Gestaltungsmöglichkeiten, die ihm das bürgerliche Recht zur Verfügung stellt, wählen, und die Finanzbehörden dürfen "sich nicht unter Berufung auf den Klarheitssatz der Lösung einer schwierigen Rechtsfrage entziehen"¹⁰³⁾. Rechtliche Konstruktionen, die den Sinn und Zweck des Geschäfts mehr verdunkeln als klären, sind allerdings zivilrechtlich wie steuerrechtlich nach dem wirtschaftlich wirklich Gewollten auszulegen (§§ 117, 133, 157 BGB; § 1 Abs.3; §§ 5, 6 Abs.2 StAnpG). Dem Steuerpflichtigen obliegt es, auch für die zweifelsfreie Zuordnung zu den steuerlich anerkannten Geschäftstypen zu sorgen¹⁰⁴⁾.

Steuerklauseln haben sich als eine rechtsgeschäftliche Bedingung im Sinne der §§ 158 ff.BGB herausgestellt¹⁰⁵⁾. Der Typus des bedingten Geschäfts oder des aus rechtlichen Gründen schwebend unwirksamen Geschäfts ist dem bürgerlichen Recht und dem Steuerrecht bekannt (vgl. §§ 4 f.StAnpG; §§ 4 ff. BewG). Die Rechtsfolgen sind damit für den Fall, daß die in der Steuerklausel als Bedingung festgelegte Steuerbelastung überschritten wird, klar vorgezeichnet. In der den bedingten Geschäften anhängenden, durch die Möglichkeit der Rückabwicklung verursachten Komplizierung der Rechtslage kann also keine unzulässige Unklarheit der Rechtsgestaltung gesehen werden¹⁰⁶⁾.

103) Westerhoff, Unklare Rechtsgestaltungen, S.104.

104) Westerhoff, ebenda.

105) S.o. S.22 ff.

106) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.108;
Kayser, WPg 1968 S.481 ff.(490);
Mittelbach, DStR 1962/63 S.133 ff.(138);
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(869).

II. Formellrechtliche Nachweispflichten

Das vom materiellen Recht aufgestellte Gebot klarer Rechtsverhältnisse wird durch formelle Nachweispflichten unterstützt, die sich vornehmlich aus § 171 AO ableiten lassen. Dabei bedeutet die Forderung nach klaren Verhältnissen, daß der Steuerpflichtige schon bei der Vornahme der Rechtsgestaltung für die spätere Aufklärbarkeit sorgen muß. "Es ist also eine antizipierte Beweisfälligkeit, eine Art Beweissicherung, die vom Steuerpflichtigen erwartet wird"¹⁰⁷⁾. Entsprechend diesen Grundsätzen muß die Vereinbarung der Steuerklausel klar und nachweisbar herausgestellt werden¹⁰⁸⁾. Die Vereinbarung und Durchführung von Steuerklauseln ist jedoch nicht schwieriger nachzuweisen als die Vereinbarung und Durchführung anderer Bedingungen. Auch deren Eintritt oder Ausfall erfolgt möglicherweise erst wesentliche Zeit später und häufig ebenfalls erst nach einer Betriebsprüfung, ohne daß man allein deshalb schon aufgrund der langen Dauer des Schwebezustandes des Geschäfts von einer unzulässigen Unklarheit der Gestaltung sprechen würde¹⁰⁹⁾. Steuerklauseln kann also nicht verworfen werden, sie seien schon an sich unklar.

107) Westerhoff, Unklare Rechtsgestaltungen, S.38.

108) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.108 FN3;
Kayser, WPg 1968 S.481 ff.(490);
Mittelbach, DStR 1962/63 S.133 ff.(138);
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(869).

109) Vgl. Mittelbach, DStR 1962/63 S.133 ff.(138).
Danach hat sich der Steuerpflichtige in einer angemessenen Frist um eine Klärung der steuerlichen Beurteilung durch die Finanzverwaltung zu bemühen.

C. Schwebezustandsfeindlichkeit

Genschmer¹¹⁰⁾ prüft die Zulässigkeit der Steuerklauseln daran, ob sie sich mit der "Schwebezustandsfeindlichkeit" des Steuerrechts vereinbaren lassen. Diese "Schwebezustandsfeindlichkeit" leitet er aus den "Sonderverhältnissen" des Steuerrechts ab.

"Einmal sind es die Abweichungen steuerrechtlicher von bürgerlichrechtlichen Formen, die sich daraus ergeben, daß das bürgerliche Recht häufig Rechtsfolgen auf die ggf. noch gar nicht realisierte Willensbekundung des Rechtssubjekts oder auf die Erfüllung ganz formaler Voraussetzungen (z.B. einer Registereintragung) abstellt; während das Steuerrecht den von dem Bekundungsinhalt möglicherweise tatsächlich oder zeitlich abweichenden äußeren, objektiv und wirtschaftlich genannten Sachverhalt zu würdigen hat; die andere Gruppe ist bestimmt von der Zweckmäßigkeit und den Erfordernissen des steuerlichen Erhebungsverfahrens, das die Beobachtung der Weiterentwicklung in der Schwebende bleibender Tatbestände über längere Zeiträume hinweg nicht bewältigen kann und daher auf ein Verfahren zeitnaher Tatbestandswürdigung angewiesen ist."

Nach Ansicht von Genschmer erscheint somit der "Schwebezustand" als eine Erfindung des Zivilrechts, die mit den Tatsachen, an die das Steuerrecht anknüpft, nicht in Einklang gebracht werden kann. Dieser Eindruck täuscht. Schwebende Geschäfte sind eine Erscheinung des tatsächlichen, wirtschaftlichen Lebens. Zivilrecht wie Steuerrecht stehen gleichermaßen vor der Aufgabe, Geschäfte zu werten, bei denen unsicher ist, ob das, was die Vertragspartner zunächst einmal empfangen haben, später wieder zurückgegeben werden muß¹¹¹⁾. Daraus, daß das Steuerrecht diese tatsächliche Erscheinung des wirt-

110) Genschmer, DB 1963 S.1585 ff.(1586).

111) Vgl. z.B. den Begriff des schwebenden Geschäfts im Bilanzsteuerrecht. Zu den verschiedenen Funktionen des Begriffs schwebendes Geschäft vgl. Gerlt, Schwebende Geschäfte, S.84 ff.

schaftlichen Lebens anders erfaßt und begreift, kann nicht geschlossen werden, daß es "schwebezustandsfeindlich" ist. Dieser Ausdruck ist nicht gut gewählt, weil er den Eindruck erweckt, das Steuerrecht verbiete die Vereinbarung von Schwebezuständen, statt, wie es Genschmer¹¹²⁾ letzten Endes wohl auch verstanden wissen will, auszudrücken, daß das Steuerrecht die Schwebezustände nur in einer ihm gemäßen Weise behandelt.

Auch der Hinweis auf die verwaltungstechnischen Zweckmäßigkeitserwägungen reicht nicht aus, um den Begriff der "Schwebezustandsfeindlichkeit" zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber hat trotz der Schwierigkeiten, schwebende Geschäfte über lange Zeit zu beobachten, in den §§ 4 f. StAnpG und in den §§ 4 ff. BewG den allgemeinen Grundsatz aufgestellt, daß dem Bedingungseintritt und anderen Formen der Beendigung eines Schwebezustandes durch Berichtigung der ursprünglichen Steuerveranlagungen Rechnung zu tragen ist¹¹³⁾. Wenn auch - wie noch im einzelnen zu erörtern ist¹¹⁴⁾ - in den anderen Steuergesetzen der durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung geschaffene Schwebezustand teilweise "negiert"¹¹⁵⁾ wird, so bleibt doch festzustellen, daß das Steuerrecht im Grundsatz jedenfalls der Vereinbarung von Bedingungen nicht "feindlich" gegenübersteht. Der Vereinbarung von Steuerklauseln steht insoweit nichts entgegen.

112) Genschmer, DB 1963 S.1585 ff.(1586);
Paulick, Festschrift für Barth S.347 ff.(359).

113) Vgl. § 14 Abs.3 BewG.

114) S.u.S.66 ff.

115) Genschmer, DB 1963 S.1586.

D. Bestandskraft der Steuerveranlagung

Wenn auch die Vereinbarung der Steuerklausel zivilrechtlich und steuerrechtlich zulässig ist, so ist doch fraglich, in welcher Weise die Steuerklausel beachtet werden muß und welche Folgen sich ergeben, wenn die in der Steuerklausel beschriebene Bedingung eintritt. In der Regel nämlich bleiben Steuerfestsetzungen trotz nachfolgender Änderungen der tatsächlichen Umstände oder der Rechtslage bestehen. Im Unterschied zum Allgemeinen Verwaltungsrecht ist bei Steuerbescheiden von jeher¹¹⁶⁾ anerkannt worden, daß sie aus Gründen der Rechtssicherheit nur ausnahmsweise unter besonderen einschränkenden Voraussetzungen aufgehoben werden können. Diese Einschränkungen ergeben sich einmal aus dem Interesse des Steuerpflichtigen heraus, der sich auf die Richtigkeit der einmal getroffenen Veranlagung muß verlassen können, und zum anderen im Interesse der Verwaltung. Das Steuerrecht muß so beschaffen sein, daß die Masse der steuerbaren Vorgänge verwaltungsmäßig bearbeitet werden kann. Die Finanzverwaltung ist schon mit der laufenden Veranlagung weitgehend ausgelastet und hat ein schutzwürdiges Interesse daran, nicht bei jeder Änderung der Sachlage und Rechtslage zur Wiederaufnahme abgeschlossener Veranlagungen gezwungen zu werden. Daher besteht ein allgemeines Interesse an der Bestandskraft der Steuerveranlagung. Nur ausnahmsweise kann ein Steuerbescheid "berichtigt" oder "geändert" und gezahlte Steuer erstattet werden. Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden ist zunächst eine Frage des Allgemeinen Steuerrechts. Der Eintritt der in der Steuerklausel beschriebenen Bedingung kann im Rahmen des Allgemeinen Steuerrechts an zwei Stellen beachtet worden sein. Zum einen könnte gemäß § 222 Abs.1 AO erreicht werden, daß nach Eintritt der Bedingung der gesamte Steuerfall wieder aufgerollt werden muß. Zum anderen könnten die §§ 4 und 5 StAnpG angewandt werden.

116) Vogel, Gutachten, S.10 m.w.Nachw.

I. Änderung des Bescheids nach § 222 AO

Die Berichtigung eines Steuerbescheides gemäß § 222 AO setzt voraus, daß eine "neue Tatsache" eingetreten ist. "Eine Tatsache ist neu, wenn sie bei Erlaß des ursprünglichen Bescheides zwar vorhanden, dem Finanzamt aber noch nicht bekannt war"¹¹⁷⁾. Tatsachen von selbständiger steuerlicher Bedeutung, die erst nach Erlaß des Veranlagungszeitraumes eintreten, können zwar "neu" im Sinne des alltäglichen Sprachgebrauchs sein. Die Vorschrift des § 222 AO weicht davon jedoch ab und versteht unter "neu" nur solche Tatsachen, die schon im Veranlagungszeitraum vorliegen, aber erst nach Abschluß der Steuerveranlagung bekannt werden¹¹⁸⁾. Wenn mit der für den Steuerpflichtigen ungünstigen steuerlichen Beurteilung durch die Finanzverwaltung das Geschäft aufgrund der Steuerklausel aufgelöst wird, so erfolgt die Auflösung des Geschäfts nach Beendigung des Veranlagungsabschnitts und ist deshalb keine "neue Tatsache" im Sinne des § 222 AO. Dem Bedingungseintritt kann nur durch eine Berichtigung nach §§ 4 f. StAnpG Rechnung getragen werden. Daß der Steuerpflichtige bei Abschluß des Geschäfts von bestimmten steuerlichen Erwartungen ausging, ist dem Finanzamt auch nicht "neu", weil darauf in der Steuerklausel hingewiesen worden ist. § 222 AO ist daher nicht anwendbar.

117) Woerner, Zurücknahme, S.50.

118) Woerner. a.a.O.; Vogel, Gutachten, S.54 unter ausdrücklicher Aufgabe seiner gegenteiligen Ansicht, vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, S.25; Becker-Riewald-Koch, Komm., § 222 AO Anm.3 a (3); 4c; BFH, U.v. 29.6.1962, HFR 1962 Nr.321; im Grundsatz bejahend, wenn auch Ausnahmen zulassend; Thoma, StbJb 1952 S.208 ff.(215); Tipke-Kruse, Komm., § 222 AO RN 13;

II. Änderung des Bescheids nach §§ 4 f. StAnpG

Die §§ 4 und 5 StAnpG zählen mehrere Tatbestände auf, die zu einer Änderung der Steuerfestsetzung führen. Unter welchen dieser Tatbestände der Eintritt der in der Steuerklausel festgelegten Bedingung subsumiert werden kann, ist streitig. Es werden folgende Auffassungen vertreten:

1. Aufgrund der Steuerklausel entstünden bedingte Steuerschulden im Sinne des § 4 Abs.1 und 2 StAnpG¹¹⁹⁾.
2. Steuerklauseln seien unter § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG zu erfassen¹²⁰⁾. Trete die in der Steuerklausel beschriebene Bedingung ein und entfalle damit rückwirkend das Rechtsgeschäft, so falle damit ein Merkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld fordere, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weg (§ 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG).
3. Auf die Steuerklauseln sei § 5 StAnpG entsprechend anzuwenden¹²¹⁾.
4. Die einzelnen Tatbestände der §§ 4 und 5 StAnpG könnten im Wege einer verbindenden Rechtsanalogie zusammengefaßt werden. Die steuerliche Beachtlichkeit von Steuerklauseln folge dann aus den §§ 4 und 5 StAnpG gemeinsam. Diese Zusammenfassung findet sich bei Beker¹²²⁾. Beker verweist zwar zunächst auf den § 5 Abs.2 und 3 StAnpG. Er spricht jedoch im folgenden von den "§§ 4 f.StAnpG". Damit faßt er in Wirklichkeit diese beiden Vorschriften zusammen und verfährt bei Steuerklauseln nach seinen eigenen Worten "nach §§ 4 f.StAnpG".

119) Vgl. BFH, U.v. 21.8.1961, BStBl 1962 III S.112;
Böttcher, StbJb 1962/63 S.78 ff.;
Heuer, DB 1962 S.650;
Mittelbach, DStR 1962/63 S.138;
Mütze, FR 1964 S.38.

120) Vgl. Tipke-Kruse, Komm., § 4 StAnpG Anm.4. Nach deren Ansicht ist § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG die weitere Vorschrift, die die Abs.1 und 2 der Vorschrift mitumfaßt.

121) Megow, DStZ 1952 S.21; Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(868).

122) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.106 ff.

1. Steuerklausel als Bedingung im Sinne des § 4 Abs.1
und Abs.2 StAnpG

Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 21.8.1961 (Schiffsverkauf)¹²³⁾ die Ansicht vertreten, Steuerklauseln seien Bedingungen im Sinne des § 4 Abs.1 und 2 StAnpG. Diese Ansicht ist im Schrifttum weitgehend übernommen worden¹²⁴⁾. Sie setzt voraus, daß den bedingten Rechtsgeschäften gleichsam spiegelbildlich bedingte Steuerschulden entsprechen. Der Begriff der "bedingten Steuerschuld" ist nicht geklärt. Tipke und Kruse¹²⁵⁾ meinen, es gelte auch heute noch, was Enno Becker¹²⁶⁾ schon 1930 geschrieben habe:

"Die Lehre von den bedingten Steuerschulden muß noch geschrieben werden. Als die Abgabenordnung entstand, lag dieses Gebiet noch ganz im Dunkeln, und seitdem ist es nicht besser geworden."

Daher ist es nicht verwunderlich, wenn auch die Einordnung der Steuerklausel im Dunkeln liegt. Weder dem Wortlaut noch der Entstehungsgeschichte kann eine eindeutige Antwort entnommen werden. Die Reichsabgabenordnung von 1919 sah in den §§ 147 ff. eine den §§ 4 und 5 StAnpG, §§ 5 ff. BewG entsprechende Regelung für den bedingten Vermögensanfall und für bedingte Lasten vor. Bei Eintritt einer auflösenden Bedingung war eine Berichtigung vorgesehen, §§ 148 S.2, 150 S.2 RAO 1919. Das Steueranpassungsgesetz von 1934 hat die verschiedenen Berichtigungsfälle der Reichsabgabenordnung¹²⁷⁾ nur redaktionell zusammengefaßt, ohne in der Sache selbst etwas ändern oder klären zu wollen.

123) BStBl 1962 III S.112 f.

124) Böttcher, StbJb 1962/63 S.78 ff.;
Heuer, DB 1962 S.650;
Lohmeyer, DStZ A 1970 S.361 ff.(364);
Mittelbach, DStR 1962/63 S.138;
Mutze, FR 1964 S.38.

125) Tipke-Kruse, Komm., § 4 StAnpG RN 2.

126) Enno Becker, Komm., 7.Aufl.1930, § 81 RAO Anm.4 a.

127) Vgl. §§ 99, 225 RAO 1931.

Entscheidendes Gewicht kommt der systematischen Auslegung zu. § 4 StAnpG darf nicht in Widerspruch zu der Wertung des § 5 StAnpG treten. Der Unterschied zwischen diesen beiden Vorschriften besteht darin, daß § 4 im Gegensatz zu § 5 den Eintritt der Bedingung genügen läßt und keinen dem Eintritt der Bedingung entsprechenden tatsächlichen Vollzug, d.h. keine tatsächliche Rückabwicklung des Geschäfts, fordert. Es wäre nun unverständlich, wenn bei der rechtsgeschäftlichen Bedingung die rechtliche Aufhebung des Geschäfts genüge, während bei den sonstigen Nichtigkeitsfällen die tatsächliche Rückabwicklung hinzutreten muß. Daraus folgt, daß der Gesetzgeber in § 4 eine andere Art von Bedingung gemeint haben muß¹²⁸⁾. Der Bedingungseintritt ohne tatsächliche Rückabwicklung genügt nämlich nur da, wo die Entstehung oder der Bestand der Steuerschuld durch den Gesetzgeber selbst von einem ungewissen zukünftigen Ereignis abhängig gemacht ist. § 4 Abs.1 und 2 StAnpG erfaßt also nur Steueransprüche, die von Gesetzes wegen bedingt sind, nicht aber Geschäfte, die von einer rechtsgeschäftlichen Bedingung abhängig gemacht worden sind. Die Vorschrift hat hauptsächlich "verfahrensrechtliche Bedeutung"¹²⁹⁾. Sie verweist auf die in den einzelnen Steuergesetzen besonders geregelten "Steuerbedingungen"¹³⁰⁾, regelt aber nicht von sich aus, wann eine bedingte Steuerschuld vorliegt. Sie kann deshalb

128) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.65 f.

129) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.2 u.4;
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.107;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 4 StAnpG, Anm.2;
Judeich-Felix, Komm., § 4 StAnpG Tz.5 i.V.m.
§ 3 Tz.33 ff.;
Kühn-Kutter, Komm., § 4 StAnpG Anm.1;
Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(363);
Tipke-Kruse, Komm., § 4 StAnpG RN 2 und 5;
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(868).

130) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.65 f.

nicht ohne weiteres auf zivilrechtliche Bedingungen angewendet werden¹³¹⁾.

2. Auflösung eines Rechtsgeschäfts durch eine Steuerklausel als Wegfall eines Merkmals im Sinne des § 4 Abs.3

Ziff.2 StAnpG

Von einigen¹³²⁾ wird die Ansicht vertreten, daß die Steuerklausel durch § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG begrifflich erfaßt werden könne. Trete nämlich die in der Steuerklausel beschriebene Bedingung ein, so werde damit das Rechtsgeschäft aufgelöst und entfalle folglich ein "Merkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld fordert"¹³³⁾. Auch dabei ist der in § 5 StAnpG festgelegte Grundsatz zu beachten¹³⁴⁾, daß die Auflösung des Geschäfts nur solange und soweit berücksichtigt wird, wie die Beteiligten das Rechtsgeschäft auch tatsächlich auflösen. Die Vertragspartner müssen also durch tatsächliche Rückgewähr der Leistungen das Geschäft rückgängig machen.

Dieser notwendige Rückgriff auf Wertungen außerhalb des § 4 StAnpG spricht dagegen, Steuerklauseln irgendeinem der in § 4 StAnpG genannten Tatbestände zu unterwerfen. Beker¹³⁵⁾ und Tipke¹³⁶⁾ wenden sich aus einem anderen Grunde gegen die Anwendbarkeit des § 4 StAnpG. Sie räumen zwar ein, daß mit dem Begriff des "Merkmals" in § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG auch

131) Beker, a.a.O. S.66.

132) Vgl. Beckmann, BB 1967 S.532 ff.(533);
Flume, DB 1970 S.77 ff.(79);
Gruß, Inf. 1968 S.79 m.w.Nachw.;
Institut Finanzen u.Steuern, Brief 105 S.17;
Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(359).

133) § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG.

134) Flume, DB 1970 S.77 ff.(80).

135) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.64 FN 5 a.E.S.65f.

136) Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(868);
vgl. auch Beckmann, BB 1967 S.532 ff.(533).

private Rechtsgeschäfte gemeint seien, weil steuerliche Sachverhalte nun einmal nicht nur aus realen Lebensvorgängen, sondern vielfach auch aus Rechtsgeschäften bestehen. Aus dem Umstand, daß das Merkmal nach § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG "mit Wirkung für die Vergangenheit" wegfallen muß, schließen sie jedoch, daß dadurch nur Fälle dinglich rechtlicher Rückwirkung erfaßt würden, nicht aber Fälle, in denen eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Rückgewähr bestehe. Angesichts der auch in § 4 StAnpG geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt es jedoch im wesentlichen auf den Zeitpunkt an, in dem die spätere Auflösung des Geschäfts "verursacht" worden ist¹³⁷⁾. Diese Ursache liegt in erster Linie in der Vereinbarung der Bedingung. Ob diese Bedingung schuldrechtlich oder dinglichrechtlich zurückwirkt, ist nicht entscheidend. Daher kann Beker und Tipke wohl im Ergebnis, nicht aber in der Begründung gefolgt werden.

3. Analoge Anwendung des § 5 StAnpG

Tipke¹³⁸⁾ und Megow¹³⁹⁾ wenden auf steuerklauselbedingte Geschäfte § 5 StAnpG entsprechend an. Die Analogie stützt sich darauf, daß aus der Aufzählung der in § 5 Abs.3 StAnpG genannten Fälle der Nichtigkeit (Nichtigkeit wegen eines Formmangels, wegen eines Mangels der Geschäftsfähigkeit und wegen eines Mangels der Rechtsfähigkeit) zu schließen sei, daß sämtliche Fälle anfänglicher Nichtigkeit durch diese Vorschrift erfaßt werden sollen. Unechte Bedingungen stellten solche Fälle anfänglicher Nichtigkeit dar. Steuerklauseln seien unechte Bedingungen. Sie könnten daher unter diese Vorschrift subsumiert werden.

137) Vgl. RFH. U.v. 31.7.1935, RStBl 1935 S.1193.

138) Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(868).

139) Megow, DStZ (A) 1952 S.21.

Tipke und Megow knüpfen damit an den Begriff der unechten Bedingung an. Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Bedingung ist schon an sich zweifelhaft. Abgesehen davon enthält die Steuerklausel regelmäßig eine echte rechtsgeschäftliche Bedingung. Wie schon oben ausgeführt worden ist¹⁴⁰⁾, ist die effektive steuerliche Belastung nämlich auch aus objektiven Gründen bei Abschluß des Vertrages nicht mit völliger Gewißheit vorherzusagen. Deshalb vermag die von Tipke und Megow gegebene Begründung für die entsprechende Anwendung des § 5 StAnpG nicht zu überzeugen.

4. Rechtsanaloge Anwendung der §§ 4 und 5 StAnpG gemeinsam

Die Rechtsfolgen sind, ob man nun bei Steuerklauseln nach § 4 StAnpG oder nach § 5 StAnpG verfährt, gleich. Sowohl nach § 4 Abs.2 S.1 StAnpG als auch nach § 5 Abs.5 S.1 StAnpG wären, wenn die von den Steuerklauseln zur Geschäftsgrundlage gemachten steuerlichen Erwartungen nicht zutreffen, die Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen, bei denen die Auflösung des steuerklauselbedingten Geschäfts nicht berücksichtigt sind, "zurückzunehmen oder zu ändern und entrichtete Steuer zu erstatten". Sofern es gelingt, einen für beide Vorschriften gemeinsamen Grundsatz herauszuschälen, bietet sich damit eine rechtsanaloge Anwendung der beiden Vorschriften gemeinsam an.

Keine der Vorschriften in den §§ 4 und 5 StAnpG trifft für sich allein genommen auf die Steuerklauseln unmittelbar zu. Erst wenn man beide Vorschriften gemeinsam betrachtet, erscheint es vertretbar, daß auch die Steuerklausel als eine rechtsgeschäftliche Bedingung,

140) S.o. S.26.

sei sie nun "echt" oder "unecht", nach Sinn und Zweck dieser Vorschriften miterfaßt werden kann. Die in den §§ 4 und 5 StAnpG enthaltenen Beispiele nachträglicher Änderung der Sachlage und Rechtslage und anfänglicher Unwirksamkeit sind nicht abschließend aufgezählt. Darauf weist schon die Entstehungsgeschichte¹⁴¹⁾ hin. Die Vorschriften der §§ 4 und 5 StAnpG sollten Fälle, die bis dahin an verschiedenen Gesetzesstellen, insbesondere in § 99 und § 225 RAO 1931¹⁴²⁾ standen, zusammenfassen. Dies erschien zweckmäßig mit Rücksicht darauf, daß es sich um nah verwandte Fälle handelte, die in ihren Auswirkungen auf die Steuerschuld, die Rechtsfolgen also, übereinstimmten¹⁴³⁾. Eine abschließende Aufzählung ist dabei bei der Neufassung nicht angestrebt worden. Neu an der Neufassung im Steueranpassungsgesetz war nur die Betonung, daß der wirtschaftlichen Gestaltung und der "tatsächlichen Lage" vor der rechtlichen Form der Vorrang gebühre¹⁴⁴⁾. Gerade das spricht dafür, auch die nicht ausdrücklich genannte rechtsgeschäftliche Bedingung und folglich die Steuerklausel als miterfaßt anzusehen. Die Auflösung eines bedingten Geschäfts gleicht in den wirtschaftlichen Auswirkungen den Fällen, die in den §§ 4 f. StAnpG ausdrücklich aufgezählt worden sind. Dabei sind sich auch die in den §§ 4 und 5 StAnpG genannten Fälle untereinander sowohl in den Tatbestandsvoraussetzungen als auch in den Rechtsfolgen ähnlich. Ob ein Geschäft durch Eintritt des in einer Bedingung festgelegten ungewissen Ereignisses oder der häufig ebenso ungewissen Feststellung einer anfänglichen Rechtsunwirksamkeit des Geschäfts oder durch die nicht minder ungewisse Ausübung eines von Anfang an mit dem Geschäft verbundenen Anfechtungsrechts auf-

141) Vgl. Begründung zum StAnpG, RStBl 1934 S.1398 ff.

142) Reichsabgabenordnung v. 22.5.1931 (RGBl I S.161).

143) RStBl 1934 S.1399.

144) RStBl 1934 S.1401.

gelöst wird, ist steuerrechtlich unbedeutsam. Das Steuerrecht und insbesondere die vom Steueranpassungsgesetz geforderte wirtschaftliche Betrachtungsweise stellen in den §§ 4 f. StAnpG erkennbar darauf ab, ob dem Geschäft von Anfang an ein Mangel anhaftet, der im weiteren Verlauf zur Auflösung und Rückabwicklung des Geschäfts führt. Aus den in den §§ 4 und 5 StAnpG aufgezählten Fällen, in denen die steuerliche Rückgängigmachung sich an die zivilrechtliche Rückgängigmachung anschließt, kann mit Beker der "Leitsatz" entnommen werden¹⁴⁵⁾,

"daß für das Steuerrecht (nach §§ 4 f. StAnpG) der Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts dann rückwirkende Kraft beizulegen ist, wenn bereits bei seinem Abschluß der wirtschaftliche Mangel bestand, welcher sachlich die zivilrechtliche Rückgängigmachung oder Hinfälligkeit trägt, und außerdem die Rückgängigmachung stattgefunden hat".

Auch bei der Steuerklausel wird schon bei Abschluß des Geschäfts die Ursache dafür gelegt, daß, wenn sich die steuerlichen Erwartungen der Geschäftspartner nicht erfüllen, das Geschäft aufgehoben und rückgängig gemacht werden muß. Die rechtsanaloge Zusammenfassung der §§ 4 und 5 StAnpG erklärt die Anwendbarkeit dieser Vorschriften auf Steuerklauseln am besten. Soweit die Anwendbarkeit dieser Vorschriften nicht durch vorrangige Regeln des Besonderen Steuerrechts ausgeschlossen ist, führt die Auflösung und Rückabwicklung eines steuerklauselbedingten Geschäfts also zur Änderung der früheren Steuerfestsetzung und Erstattung schon gezahlter Steuern.

145) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.128.

5. Einschränkungen des Anwendungsbereichs der §§ 4 und 5 StAnpG

a. Subsidiarität

Die Frage, inwieweit der Steuerpflichtige durch Auflösung eines steuerklauselbedingten Geschäfts die Änderung der Steuerfestsetzung und Erstattung gezahlter Steuern verlangen kann, hängt in erster Linie von den einzelnen Steuerarten ab¹⁴⁶⁾. Die rückwirkende Auflösung eines Rechtsgeschäfts hat nicht ohne weiteres zugleich die Anwendbarkeit der §§ 4 und 5 StAnpG zur Folge. Diese allgemeinen steuerlichen Vorschriften greifen nur ein, wo sie nicht durch besondere Vorschriften verdrängt werden. Die Subsidiarität ist in § 5 Abs.6 StAnpG ausdrücklich betont worden. Sie gilt aber aus allgemeinen Erwägungen auch für § 4 StAnpG¹⁴⁷⁾. Auf das Besondere Steuerrecht wird weiter unten eingegangen werden¹⁴⁸⁾. Zunächst ist im Rahmen des Allgemeinen Steuerrechts noch zu untersuchen, aus welchen allgemeinen Erwägungen heraus die Anwendbarkeit der §§ 4 und 5 StAnpG eingeschränkt werden muß.

b. Laufende Veranlagung

In der Rechtsprechung¹⁴⁹⁾ und im Schrifttum¹⁵⁰⁾ ist die Ansicht vertreten worden, daß die §§ 4 f. StAnpG bei

146) Vgl. Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 (1).

147) "lex specialis derogat legi generali";
Becker-Riewald-Koch, Komm., § 5 StAnpG Anm.6 (1).

148) S.u. S.66 ff.

149) RFH, U.v. 9. 1.1936, RStBl 1936 S.116;
BFH, U.v. 17. 2.1959, BStBl 1959 III S.250;
U.v. 30. 9.1960, BStBl 1960 III S.465;
U.v. 13.12.1963, BStBl 1964 III S.184 ff.(185);
U.v. 17. 8.1967, BStBl 1968 III S.93.

150) Vgl. Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 (3);
Birkholz, RWP Blattei, 14 D "Rückgängigmachung" I;
Boettcher, StuW 1931 S.463 ff.;
Hoffmann, FR 1959 S.520;
Hübschman-Hepp-Spitaler, Komm., § 225 AO Anm.17;
§ 4 StAnpG Anm.8 a.E.; § 5 StAnpG Anm.8;
Mittelbach, DStR 1962/63 S.133 ff.(134);
Potthast, Rückgängigmachung, S.38 ff.;
Thiel, BB 1963 S.443 ff.(445).

laufend veranlagten Steuern nicht anwendbar seien. Diese Einschränkung würde auch dem Anwendungsbereich von Steuerklauseln Grenzen setzen.

Die Ansicht, daß die §§ 4 und 5 StAnpG bei laufend veranlagten Steuern nicht angewendet werden können, und sich folglich bei laufend veranlagten Steuern von vornherein verbieten, kann aus dem Gesetzeswortlaut selbst nicht herausgelesen werden. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs dieser Vorschriften und von Steuerklauseln wird vielmehr aus dem Rechtsgedanken der §§ 5 Abs.2 S.1, 7 Abs.2 BewG 1965 entnommen. Nach diesen Vorschriften ist die Berichtigung abgeschlossener Steuerbescheide, die das Bewertungsgesetz für den Fall des nachträglichen Eintritts einer Bedingung vorsieht, nicht anwendbar bei Steuerarten, die laufend veranlagt werden.

Die Beschränkung auf einmalig veranlagte Steuern in den §§ 5 Abs.2 und 7 Abs.2 BewG 1965 kann auf die Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes nur übertragen werden, wenn Sinn und Zweck der laufenden Veranlagung dies fordern. Dazu muß zunächst die Eigenart der laufend veranlagten Steuern herausgestellt werden.

Beker¹⁵¹⁾ behauptet, der Reichsfinanzhof¹⁵²⁾ habe den für laufend veranlagte Steuern gemeinsamen, entscheidenden Gesichtspunkt im "Stichtagsprinzip" gesehen.

"Nach diesem sollen für die laufend veranlagten Steuern nur die Verhältnisse am Stichtag maßgebend sein. Es wird dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse und darüber hinaus darauf abgestellt, wie die Beteiligten am Stichtag das mangelhafte Rechtsgeschäft behandelten"¹⁵³⁾.

151) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.29.

152) Vgl. RPH, U.v. 27.10.1932, RStBl 1932 S.1098 m.Anm. von v.Seweloh, StuW 1932 Sp. 1684 ff.(1701 f.); U.v. 9.1.1936, RStBl 1936 S.116 ff.(117).

153) Beker, a.a.O.

Richtig ist, daß die von Beker herangezogenen Entscheidungen, die laufend veranlagte Steuern betrafen, auf die tatsächlichen Verhältnisse am Stichtage abgestellt haben. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß das Stichtagsprinzip die Eigenart der laufend veranlagten Steuern ausmacht. Das Stichtagsprinzip kommt nämlich auch bei einmaligen Steuern vor¹⁵⁴⁾. Deshalb kann auch aus diesem Prinzip nichts entnommen werden, was die Beschränkung des Anwendungsbereiches der §§ 4 f. StAnpG auf nicht laufend veranlagte Steuern rechtfertigen könnte. Das einzige, was gegen die Zulässigkeit der Berichtigung laufend veranlagter Steuern im Falle einer rückwirkenden Auflösung eines Geschäfts spricht, sind die praktischen Schwierigkeiten. Wenn z.B. heute ein Geschäft aufgelöst wird, das vor zehn Jahren geschlossen worden ist und sich über die ganze Zeit in den laufend veranlagten Steuern ausgewirkt hat, so müßten bei genauer Betrachtung alle bisherigen Steuerveranlagungen dieser zehn Jahre neu aufgerollt werden.

Die Einschränkung des heute in den §§ 4 und 7 BewG 1965 vorgesehenen Berichtigungsverfahrens auf Steuern, die nicht laufend erhoben werden, ist 1928 nachträglich in das damalige Reichsbewertungsgesetz eingefügt worden. Nach der amtlichen Begründung¹⁵⁵⁾ sollte damit vermieden werden, daß die Berichtigung eines einzigen Steuerbescheides eine ganze Reihe von Berichtigungen der darauffolgenden Steuerbescheide auslöse. Die Begründung¹⁵⁶⁾ bringt zur Erläuterung das Beispiel, daß 1925 eine aufschiebend bedingte Last unberücksichtigt geblieben ist und 1930 die Bedingung eintritt. Fände das Berichtigungsverfahren auch auf laufend veranlagte Steuern

154) Vgl. z.B. die in § 14 ErbStG aufgezählten Fälle einmalig anfallender Steuern, für die in den §§ 22, 23 ErbStG auf das BewG verwiesen wird, dessen in § 35 BewG 1965 enthaltene Stichtagsprinzip somit allgemein auch für einmalig erhobene Steuern gilt.

155) RT-Drucksache 1928 Nz 568 S.249, bei Dziegalowski-Thümen, Komm. zum Reichsbewertungsgesetz 3.Aufl.1931 §§ 3-7 Anm.2 (S.96).

156) RT-Drucksache, a.a.O.

Anwendung, so wären sämtliche Veranlagungen bis zum Jahre 1925 zurück zu berichtigen. Das hat der Gesetzgeber für praktisch undurchführbar gehalten und deshalb angeordnet, daß die Berichtigung nach dem Bewertungsgesetz nicht für laufend veranlagte Steuern gilt. Der Gesetzgeber will damit das Wiederaufgreifen abgeschlossener Steuerbescheide möglichst vermeiden. Das bedeutet aber nicht, daß bei laufend veranlagten Steuern das Rückgängigmachen von Geschäften zwangsläufig unbeachtet bleiben muß.

Nach § 17 UStG 1967 z.B. findet bei Rückgängigmachen eines Geschäfts eine Berichtigung statt. Dabei wird allerdings nicht der abgeschlossene Steuerbescheid wieder aufgegriffen. Die Berichtigung erfolgt vielmehr durch Verrechnung mit der im laufenden Verwaltungsabschnitt geschuldeten Umsatzsteuer. Auf diese Weise wird in vereinfachter Form zuviel gezahlte Steuer erstattet. Am Beispiel der Umsatzsteuer und anderer laufend veranlagter Verkehrssteuern¹⁵⁷⁾ zeigt sich also, daß das Rückgängigmachen von Geschäften auch bei laufend veranlagten Steuern berücksichtigt werden kann. Darauf, daß es sich hier um ein vereinfachtes Erstattungsverfahren handelt, hat auch der Reichsminister der Finanzen bezüglich der entsprechenden Vorschrift in § 34 Abs.2 UStG 1919 hingewiesen¹⁵⁸⁾:

"Die Auffassung, daß die Vorschrift des § 34 Abs.2 UStG 1919, wonach der Steuerpflichtige berechtigt ist, von den steuerpflichtigen Einnahmen zurückgewährte Entgelte abzusetzen, die er in einem früheren Steuerabschnitt bereits versteuert hat, ein vereinfachtes Erstattungsverfahren darstellt, ist zutreffend. Es soll demnach die Steuerschuld für einen abgeschlossenen Steuerabschnitt bereits im Veranlagungsverfahren um den Betrag gekürzt werden, der in vorhergegangenen Abschnitten für im Veranlagungsabschnitt zurückgewährte Entgelte entrichtet worden ist". (Hervorhebung nur hier)

157) Vgl. § 12 UStG 1934; § 17 UStG 1967.

Das gleiche gilt für das Abrechnungsverfahren beim früheren § 10 VersStG i.V.m. § 32 VersStDB 1938; vgl. Gambke-Flick, Erläuterungsbuch zum VersStG. 4.Aufl.1966, § 9 VersStG Anm. 7 (S.304).

158) Erlaß v. 27.2.1921, RStBl 1921 S.165.

Für Geschäfte, die aufgrund einer Steuerklausel rückabgewickelt werden, gilt insofern nichts Besonderes. Es kann somit nicht behauptet werden, daß bei laufend veranlagten Steuern Steuerklauseln nicht beachtet werden können. Der Umstand, daß eine Steuer laufend erhoben wird, besagt nur, daß hier aus verwaltungstechnischen Gründen die Verrechnung der zu erstattenden Steuer mit der zu zahlenden Steuer einer Berichtigung oder Änderung des vorangegangenen Bescheids vorzuziehen ist. Die Rückabwicklung bedingter Geschäfte bedarf in der laufenden Steuerveranlagung keiner "Berichtigung", sondern kann ohne Schwierigkeiten im laufenden Erhebungszeitraum berücksichtigt werden. Der Verzicht auf Berichtigung und Änderung abgeschlossener Steuerveranlagungen bedeutet, daß die Steuererstattung bei der laufenden Veranlagung durchgeführt werden soll¹⁵⁹⁾. In der Sache selbst, der Tatsache, daß "zuviel" gezahlte Steuer erstattet wird, ändert sich nichts. Es ändert sich nur die Verrechnungsform. Es kann daraus auf keinen Fall entnommen werden, daß der Eintritt einer Bedingung und folglich auch der in einer Steuerklausel enthaltenen Bedingung bei laufend veranlagten Steuern unberücksichtigt zu bleiben hat.

159) Bezieht man die Frage der Verzinsung mit ein, so können sich zwischen der Erstattung entsprechend den §§ 4 f. StAnpG und der Verrechnung, wie sie z.B. in § 17 UStG 1967 vorgesehen ist, Unterschiede ergeben. Diese Unterschiede sind jedoch in der Regel gering, weil die Steuererstattung, wie sie in den §§ 4 f. StAnpG vorgesehen ist, erst nach Auflösung und Rückabwicklung des Geschäfts gefordert werden kann (vgl. § 5 Abs. 3 und 4 StAnpG) und deshalb regelmäßig kaum früher verlangt werden kann, als sich auch die Verrechnung mit der geschuldeten laufenden Steuer auswirkt.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden:
Zivilrechtlich und steuerrechtlich ist nichts gegen
die Zulässigkeit und Beachtlichkeit der Steuerklauseln
einzuwenden. Steuerklauseln sind rechtsgeschäftliche
Bedingungen. Sie können innerhalb der §§ 4 und 5
StAnpG berücksichtigt werden, soweit deren Anwendungs-
bereich nicht durch Vorschriften des Besonderen Steu-
errechts eingeschränkt wird.

3. Abschnitt: Einordnung der Steuerklausel im Besonderen Steuerrecht

§ 7. Allgemeiner Überblick

A. Unterschied zwischen der Besteuerung von Tatsachen und derjenigen auf Grund eines Rechtsgeschäfts

Aus der Zulässigkeit und Beachtlichkeit der Steuerklausel im Allgemeinen Steuerrecht kann noch nicht entnommen werden, daß auch im Besonderen Steuerrecht die zivilrechtliche Aufhebung eines Geschäfts in jedem Falle zur Berichtigung der Steuer entsprechend den §§ 4 f. StAnpG führt. Die besonderen Regeln der einzelnen Steuern gehen den allgemeinen Grundsätzen vor (§ 5 Abs.6 StAnpG). Es kann daher sein, daß Steuerklauseln sich in den verschiedenen Steuerarten unterschiedlich auswirken. Das richtet sich zunächst danach, ob die jeweilige Steuer überhaupt "auf Grund" eines Rechtsgeschäfts erhoben wird (vgl. § 5 Abs.5 S.1 StAnpG) oder ob die Steuer an Tatsachen anknüpft. Allerdings darf der Wortlaut "auf Grund des Rechtsgeschäfts" in § 5 Abs.5 S.1 StAnpG nicht in dem Sinne verstanden werden, daß die Steuer allein durch das Rechtsgeschäft selbst ausgelöst werden müsse. Es genügt, wenn der rechtsgeschäftliche Erwerb oder Austausch von Gütern besteuert wird¹⁾. Käme es nur auf das Rechtsgeschäft an, so wäre der Hinweis auf das "wirtschaftliche Ergebnis" in § 5 Abs.3 und 4 StAnpG nicht verständlich. Die gesamte Vorschrift des § 5 StAnpG betont die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dem wider-

1) Vgl. RFH, U.v. 9.1.1936, RStBl 1936 S.116;
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.31;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 5 StAnpG Anm.8;
Judeich-Felix, Komm., § 5 StAnpG Tz.7;
Potthast, Rückgängigmachung, S.40.

spräche es, wollte man die Möglichkeit einer Berichtigung und Steuererstattung in Abs.5 S.1 der Vorschrift in enger Anlehnung an den Wortlaut davon abhängig machen, daß die zu berichtigende Steuer nicht aufgrund des wirtschaftlichen Ergebnisses eines Rechtsgeschäftes, sondern auf das Rechtsgeschäft selbst hin erhoben wird. Auch die Rechtsprechung²⁾, die bei der Auslegung von dem Wortlaut ausgeht, hat dieser Auslegungsmethode hier keine entscheidende Bedeutung beigemessen, sondern weitere Auslegungskriterien herangezogen und ihre Entscheidungen hauptsächlich auf die Besonderheiten des jeweiligen Steuergegenstandes gestützt.

Wo die Steuer an reine Tatsachen anknüpft, ist es gleichgültig, ob der steuerbare Vorgang im Zusammenhang mit einem Rechtsgeschäft steht. Steuerklauseln haben hier keinen unmittelbaren Ansatzpunkt. Innerhalb der Steuern, die auf Tatsachen abstellen, kann unterschieden werden zwischen Steuern, die sich nach der zeitlichen Dauer eines tatsächlichen Zustandes, Verhaltens oder Innehabens bemessen und solchen, bei denen, wie z.B. bei der Umsatzsteuer, die Zeitdauer keine Rolle spielt und es vielmehr auf einen Erfolg, auf den Austausch von Waren oder Leistungen ankommt. Ohne auf die Vielzahl der einzelnen Steuern eingehen zu können, soll diese Einteilung zunächst anhand einiger als Beispiel dienender Steuern erläutert werden. Danach soll sich die Untersuchung dem wesentlichen Anwendungsbereich der Steuerklausel, der Einkommensteuer, zuwenden.

2) RFH, U.v. 9.1.1936, RStBl 1936 S.116;
BFH, U.v. 17.2.1959, BStBl 1959 III S.250 f.
m.Anm. Hoffmann, FR 1959 S.520.

B. Steuern, die an die Dauer eines tatsächlichen Zustands anknüpfen

Als Beispiel für eine Steuer, die sich nach der Dauer eines tatsächlichen Zustandes bemißt, ist die Kraftfahrzeugsteuer zu nennen. Steuergegenstand ist das "Halten eines Kraftfahrzeugs oder Kraftfahrzeug-Anhängers zum Verkehr auf öffentlichen Straßen" (§ 1 Abs.1 Ziff.1 KfzStG). Daß die Steuer hier an eine Tatsache und kein Rechtsgeschäft anknüpfen will, zeigt deutlich Ziffer 3 der Vorschrift, wonach zur Steuer auch herangezogen wird, wer widerrechtlich ein Kraftfahrzeug auf öffentlichen Straßen benutzt. Motive, die den Steuerpflichtigen zur Vornahme des steuerbaren Vorgangs bewegen, sind hier unerheblich. Selbst wenn der Steuerpflichtige den steuerbaren Vorgang ohne Rechtsfolgewillen vollzieht, entsteht für ihn die Steuerpflicht. Demgemäß endet auch die Steuerpflicht allein mit der tatsächlich verstandenen Außerbetriebsetzung (§ 7 Abs.1 Ziff.1 KfzStG), Nichtbenutzung (Ziff.2) oder Zwangsabmeldung des Fahrzeugs. Eine "Rückgängigmachung" ist nicht vorgesehen, auch nicht als Fiktion. Daher ist für Steuerklauseln hier kein Raum.

C. Steuern, die an eine tatsächliche Leistungsverchiebung anknüpfen

Bei den Verkehrssteuern knüpft die Steuer regelmäßig an einen tatsächlichen Vorgang, die Verschiebung von Waren, den Austausch von Leistungen und das Leisten eines Entgelts an. Daß an einen tatsächlichen Vorgang zugeknüpft wird, haben diese Steuern mit den soeben beschriebenen Steuern gemeinsam. Im Gegensatz zu diesen knüpft der Steuergegenstand jedoch nicht an die Dauer eines tatsächlichen Zustandes an. Anknüpfungspunkt ist vielmehr ein Erfolg, eine Leistungsverchiebung. Derartige Vorgänge, können "rückgängig" gemacht werden, insofern nämlich, als die Waren zurückgeschafft, die Leistungen und die Entgelte zurückgewährt werden.

Das zeigt sich besonders deutlich am Beispiel der Umsatzsteuer. Steuergegenstand der Umsatzsteuer sind die nach tatsächlichen Gesichtspunkten auszulegenden Steuertatbestände⁴⁾:

1. "Lieferungen" und "Leistungen" (§ 1 Abs.1 Nr.1 UStG 1967);
2. Eigenverbrauch (§ 1 UStG 1967);
3. Einfuhr von Gegenständen in das Zollgebiet (§ 1 Abs.1 Nr.3 UStG 1967).

Steuerbemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs.1 UStG 1967 das vereinbarte Entgelt. Vereinbarungen sind in einem rechtlich geordneten Handelsverkehr Rechtsgeschäfte. Allerdings ist in § 17 UStG 1967 für eine Anpassung der Steuer an das tatsächliche vereinnahmte Entgelt gesorgt.

"Die Vorschrift des § 17 UStG beruht auf dem allgemeinen Grundsatz, daß für den Unternehmer - ohne Rücksicht darauf, ob er seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte versteuert - letzten Endes nur das Entgelt Besteuerungsgrundlage sein kann, das ihm tatsächlich zugeflossen ist. Der Grundgedanke der Vorschrift ist dem ausgelaufenen Umsatzsteuerrecht entnommen (vgl. § 12 UStG 1951, § 64 UStGB 1951)"⁵⁾.

Die Möglichkeit, die Steuer den tatsächlich vereinnahmten Entgelten anzupassen, macht Steuerklauseln unproblematisch. Bei tatsächlicher Rückabwicklung des Geschäfts wird die Steuer, die aufgrund des vereinbarten Entgelts zu zahlen war, erstattet bzw. verrechnet.

Ähnliches gilt für die übrigen Verkehrssteuern. Soweit Steuerklauseln nicht durch die Bedingungsfeindlichkeit von Grundstücksgeschäften ausgeschlossen werden (§ 925 Abs.2 BGB), können sie auch im Rahmen der Grunderwerbssteuer berücksichtigt werden. Die §§ 4 f. StAnpG sind

4) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Bd.2 § 31 IV;
Hübschmann-Grabower, Beck-v.Wallis, Komm., Einleitung
S.39 ff., § 1 Ziff.1 UStG Anm.6;
Potthast, Rückgängigmachung, S.25.

5) Plückebaum-Malitzky, Komm., § 17 UStG Anm.3.

neben § 17 GrEStG anzuwenden⁶⁾.

Teilweise beschreibt das Steuerrecht den Steuergegenstand unter Kennzeichnung der Typen von Rechtsgeschäften, die zu einer tatsächlichen Leistungsverchiebung führen. Hierzu zählen die Besteuerung des Anfalls einer Erbschaft und die Besteuerung von Schenkungen. Die tatsächliche Leistungsverchiebung, der dingliche Vollzug der Schenkung und der obligatorische Schenkungsvertrag zusammen, machen den steuerbaren Tatbestand aus. Steuerklauseln haben auch hier zunächst nur zivilrechtliche Bedeutung: der obligatorische Schenkungsvertrag wird bei Eintritt der in der Steuerklausel enthaltenen Bedingung aufgelöst und der Beschenkte zur Erstattung des geschenkten Gegenstandes verpflichtet. Die Steuer wird nach § 34 ErbStG erst erstattet, wenn und soweit das Geschenk tatsächlich herausgegeben oder die Herausgabe des Geschenkes entsprechend den Voraussetzungen des § 528 BGB abgewendet worden ist. Die Erstattung der Steuer ist also an die tatsächliche Rückübereignung (§§ 929 ff. BGB) bzw. Rückgabe des Wertes gebunden. Sie richtet sich im weiteren nach den §§ 150 ff. AO. Im Ergebnis besteht zwischen § 34 ErbStG und §§ 4 f. StAnpG kein Unterschied. Die besondere Regelung der Steuererstattung bei Schenkungen erklärt sich daraus, daß bei der Schenkung Rückforderungsrechte entstehen, die auf Ereignissen beruhen, die der Schenkung folgen und von dieser unabhängig sind. Ein solcher Fall ist z.B. bei der späteren Bedürftigkeit des Schenkers gegeben (§ 528 BGB). Entsprechendes gilt für die Erbschaft. In den anderen Fällen, wo der Keim zu der späteren Rückgängigmachung des unentgeltlichen Erwerbes schon beim Erwerb selbst vorhanden ist, können die §§ 4 f. StAnpG angewendet werden⁷⁾. § 34 ErbStG

6) Boruttau-Klein, Komm., § 17 GrEStG Tz.8-50 (17-39);
§ 1 GrEStG Tz.55.

7) Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.48;
Potthast, Rückgängigmachung, S.26 f., 62.

schließt die allgemeinen Vorschriften nicht vollends aus. Die Regelungsbereiche der §§ 4 f. StAnpG und § 34 ErbStG decken sich nur teilweise; es bleibt noch Raum für die Anwendung der allgemeinen Vorschriften⁸⁾.

§ 8. Steuerklauseln bei der Einkommensteuer

A. Steuergegenstand der Einkommensteuer

Entsprechend der Bedeutung der Ertragsteuern, insbesondere der Einkommensteuer, ist die Anwendbarkeit von Steuerklauseln bei diesen Steuern von besonderem Interesse. Steuerklauseln setzen voraus, daß steuerbare Vorgänge rückgängig gemacht werden können.

Inwieweit ein steuerbarer Vorgang durch die zivilrechtliche Auflösung eines Geschäfts rückgängig gemacht werden kann, richtet sich danach, wie die Steuergegenstände der Ertragsteuern gesetzlich festgelegt worden sind. Dabei ist zunächst der Steuergegenstand der Einkommensteuer zu erörtern, weil die anderen Ertragsteuern, insbesondere die Körperschaftsteuer und die Gewerbebeertragsteuer, den Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes im wesentlichen übernehmen.

Ganz allgemein gesehen hat die Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen während eines Jahres zum Gegenstand.

"Gegenstand ist die von einer Person innerhalb einer gewissen Zeitspanne auf den von dem Gesetz bezeichneten Gebieten ... ausgewiesene wirtschaftliche Kraft" 9).

Die Einkommensteuer knüpft damit an einen tatsächlichen Zustand an, der auf die Dauer eines Jahres festgelegt ist. Indem sich die Einkommensteuer auf die Leistungsfähigkeit eines Jahres beschränkt, schließt sie es

8) RFH, U.v. 9.1.1936, RStBl 1936 S.116;
BFH, U.v. 21.10.1959, FR 1960 S.445 mit Anm. von
Oswald, FR 1960 S.445 f.(446).

9) Enno Becker, Grundlagen, § 7 a.

zugleich aus, daß diese durch Einbußen späterer Jahre herabgesetzt und damit rückgängig gemacht wird. Das hat erhebliche praktische Auswirkungen. Wer z.B. in einem Jahr ein Einkommen von 120.000 DM hatte, muß hierfür den Spitzensteuersatz von 53 v.H. zahlen, auch wenn er im folgenden Jahr keine Einkünfte haben sollte. Er kann das Einkommen des ersten Jahres nicht nachträglich auf beide Jahre verteilen, obwohl dies auf Grund der Einkommensteuerprogression wesentlich günstiger wäre. Die Folge der Trennung der Steuerabschnitte könnte sein, daß der Steuerpflichtige den Gewinn, den er in dem einen Jahr gemacht hat, in diesem Jahr auch dann zu versteuern hat, wenn er in einem folgenden Steuerabschnitt den Gewinn wegen Auflösung des Geschäfts wieder zurückzahlen muß. Das führt in dem gewählten Beispiel dazu, daß der Steuerpflichtige, der zunächst für die eingenommenen 120.000 DM 53 v.H. Einkommensteuer gezahlt hat, die Steuer nicht zurückerhalten könnte, wenn er die Einnahmen in einem späteren Jahr wieder zurückzahlen muß. Wenn man von der Möglichkeit einer Billigkeitsentscheidung der Finanzverwaltung gem. § 131 Abs.1 S.3 AO absieht, könnte die Rückzahlung einer Einnahme als sog. "negative Einnahme"^{9a)} den zu versteuernden Einkommensbetrag allenfalls im Jahr der Rückzahlung mindern. Die gewünschte Rückwirkung auf das Jahr der Einnahme ist nur möglich, wenn die einzelnen Steuerabschnitte keine strikte Trennung und Unabhängigkeit voneinander aufweisen, sodaß die zivilrechtlich rückwirkende Auflösung eines Geschäfts auf die Besteuerungsgrundlage eines früheren Steuerabschnitts ändernd einwirken kann. Das setzt wiederum voraus, daß die Einkommensteuer an einzelne Geschäfte anknüpft und diese auch über mehrere Steuerabschnitte hinweg verfolgt.

9a) S.u. S.98 f.

Dies ist bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten unterschiedlich. Dabei ist zunächst nach "Gewinneinkünften" (§ 2 Abs.3 Nr.1-3 EStG) und "Überschußeinkünften" (§ 2 Abs.3 Nr.4-7 EStG) zu trennen, wobei innerhalb der Gewinneinkünfte weiter zwischen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, durch Einnahme-Ausgabe-Rechnung und durch Einzelschätzung bzw. nach Durchschnittssätzen zu unterscheiden ist.

B. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Als erstes soll der Einfluß von Steuerklauseln innerhalb des Betriebsvermögensvergleichs behandelt werden. Der Gewinn ist hierbei gemäß § 4 Abs.1 S.1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, der um den Wert der Entnahmen vermehrt und um den Wert der Einlagen vermindert wird.

Die zu vergleichenden Betriebsvermögen werden in § 4 Abs.1 EStG und § 5 EStG dem Umfang nach bestimmt. Aus § 5 EStG ergibt sich, daß der Wert des Betriebsvermögens nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu errechnen ist¹⁰⁾. Die Steuerbilanz ist entsprechend dem Maßgeblichkeitsgrundsatz "nichts anderes als die auf steuerliche Belange zugeschnittene Handelsbilanz des Unternehmers"¹¹⁾. Die steuerliche Gewinnermittlung ist - von den Besonderheiten der §§ 6 ff. EStG abgesehen - "im Großen und Ganzen handelsrechtliche Gewinnermittlung"¹²⁾.

10) Die im Bewertungsgesetz aufgestellten allgemeinen Vorschriften, insbesondere die für bedingte Geschäfte und damit auch für Geschäfte, die durch Steuerklauseln bedingt abgeschlossen sind, geltenden §§ 4 ff. BewG werden verdrängt. Gemäß § 1 BewG gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften nur subsidiär; sie treten hinter die speziellen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zurück.

11) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStGB RN 54.

12) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 52.

Sie hängt folglich weitgehend von den Grundsätzen der Bilanzierung ab.

Bevor auf die Besonderheiten der Bilanzierung eines steuerklauselbedingten Geschäfts eingegangen werden kann, muß die Bilanzierung eines Geschäfts im allgemeinen klargestellt werden. Der zivilrechtliche Abschluß eines Vertrages läßt Ansprüche und Verbindlichkeiten entstehen. Der Gewinn, der aus der Verwirklichung dieser Ansprüche erwartet wird, ist nicht mit den Ansprüchen selbst identisch. Der obligatorische Abschluß des Geschäfts bleibt daher als sog. "schwebendes Geschäft" noch gewinnneutral. Der Kaufmann verzichtet deshalb darauf, seine Ansprüche auf der Aktivseite unter Forderungen und seine Verbindlichkeiten auf der Passivseite zu verbuchen. Die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem obligatorischen Vertrag sind als gleichwertig anzusehen und gleichen sich entsprechend in der Bilanz aus¹³⁾. Der bilanzmäßige Ausweis der Forderungen und Verbindlichkeiten würde nur zu einer Verlängerung der Bilanz führen. Nach den Regeln kaufmännischer Vorsicht wird der Gewinn erst bilanziert, wenn er "realisiert" worden ist. Das Realisationsprinzip gehört zum Kern der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung¹⁴⁾. Der Realisierungszeitpunkt ist nach kaufmännischer "Konvention"¹⁵⁾ dahingehend festgelegt worden, daß der Gewinn realisiert ist, wenn eine Seite erfüllt hat und nur die Leistung der anderen Seite noch aussteht. Die Unsicherheit, daß die andere Seite ihre Leistung nicht mehr erbringt, wird dabei vernachlässigt und nur durch eine pauschale Wertberichtigung berücksichtigt, insbesondere wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß der Anspruch nicht oder nicht voll verwirklicht werden kann.

Etwas anderes gilt für den Ausweis von Verlusten. Stellt sich nach Abschluß des Geschäfts heraus, daß z.B. der Preis der eingekauften Waren zu hoch war und diese deshalb nur noch mit Verlust abgesetzt werden können, so müssen die noch nicht realisierten Verluste im Umlaufvermögen ausgewiesen werden. Das folgt aus dem "Imparitätsprinzip"^{15a)}, das eine Erscheinungsform des allgemeinen Vorsichtsprinzips ist. In diesem Falle wirken sich also schon obligatorische Geschäfte, die noch von keiner Seite erfüllt worden sind, die aber aufgrund konkreter Anhaltspunkte (z.B. Sinken des Marktpreises unter den Einkaufspreis) eine reelle wirtschaftliche Belastung bedeuten, gewinnerheblich aus.

Entsprechendes gilt für bedingte Geschäfte. Auch hier gilt, daß ein Gewinn realisiert ist, wenn einer der Vertragspartner erfüllt hat und nur die Leistung der anderen Seite noch aussteht. Obwohl es bei bedingten Geschäften unsicher ist, ob der Empfänger

13) Leffson, GoB, S.185 ff.

14) Leffson, GoB, S.185; Handwörterbuch des Rechnungswesens, "Rechnungslegung", S.311.

15) Leffson, GoB, S.185.

15a) S.u. S.75 FN 18.

das Wirtschaftsgut endgültig behalten kann und ob der Schuldner durch Bedingungseintritt von seiner wirtschaftlichen Last wieder befreit wird, ist das Geschäft als realisiert zu bilanzieren. Die aus der Bedingung entstehende Unsicherheit macht aus dem Geschäft also kein "schwebendes Geschäft" im Sinne des Bilanzrechts.

Die Unsicherheit eines bedingten Geschäfts wird jedoch in der Weise berücksichtigt, daß für den Fall des Bedingungseintritts für die aus der Auflösung des Geschäfts entstehenden aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten¹⁶⁾ Rückstellungen gebildet werden können. Das Handelsrecht sieht in § 152 Abs.7 AktG 1965 ausdrücklich Rückstellungen für "ungewisse Schulden" vor¹⁷⁾. Die Rückstellungen nehmen entsprechend dem "Imparitätsprinzip"¹⁸⁾ die unsicheren künftigen Ausgaben vorweg. Sie kürzen insoweit im Ergebnis den Gewinn, der mit dem Geschäft realisiert worden ist. Der endgültige Gewinn des bedingten Geschäfts wird damit im Ergebnis

16) Hüttemann, Bilanzierung, S.11 f., S.24 f.

17) § 131 Abs.1 Buchst.B Ziff.IV AktG 1937;
"Ungewisse Schulden in diesem Sinne sind einmal ungewisse Verbindlichkeiten, zum anderen drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und schließlich gewisse selbständig bewertungsfähige Lasten",
BFH, U.v. 26.4.1966, HFR 1966 S.352.

18) Vgl. Leffson, GoB, S.202:
"In Fällen, in denen am Abschlußstichtag ersichtlich ist, daß das Ergebnis der Folgeperiode durch bestimmte Dispositionen der abzuschließenden Periode verschlechtert wird, ist der Betrag, um den sich das Ergebnis der Folgeperiode voraussichtlich verschlechtert, zu "antizipieren", d.h. als Aufwand in die abzuschließende Periode einzustellen. Das Imparitätsprinzip bewirkt damit, daß bestimmte negative Erfolgsbestandteile der Zukunft bereits in der Erkenntnisperiode berücksichtigt werden und nicht erst dann, wenn sie bei der Realisation der betreffenden Geschäfte erfolgswirksam werden... Das Imparitätsprinzip bricht also mit der geraden gedanklichen Linie des Realisationsprinzips, weil der unrealisierte Verlust anders behandelt wird als der unrealisierte Gewinn."

solange in der Schwebe gehalten, bis die Unsicherheit über den Eintritt oder Ausfall der Bedingung beseitigt worden ist¹⁹⁾. Dieser Schwebezustand kann sich über mehrere Besteuerungsabschnitte hinweg erstrecken.

Voraussetzung der Rückstellung ist, daß am Bilanzstichtag, spätestens am Tage der Bilanzaufstellung die Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit "nicht nur ganz in der Ferne droht"²⁰⁾, sondern mit einiger Sicherheit oder wenigstens einiger Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann²¹⁾. Tritt die Bedingung dann ein und muß die Einnahme zurückgezahlt werden, so ist die Rückstellung im Jahre des Bedingungseintritts gewinnneutral aufzulösen. Stellt sich heraus, daß die Bedingung nicht mehr eintreten kann, das Geschäft also bestehen bleibt, so ist die Rückstellung in dem Jahr, in dem sich das herausstellt, gewinnerhöhend aufzulösen.

I. Rückstellungen für Steuerklauseln

Was für bedingte Geschäfte im allgemeinen ausgeführt worden ist, gilt für steuerklauselbedingte Geschäfte im besonderen. Eine Rückstellung bei einem steuerklauselbedingten Geschäft setzt demnach voraus, daß aufgrund der Steuerklausel die Auflösung und Rückabwicklung des Geschäfts und folglich die Verpflichtung zur Rückzahlung der aufgrund dieses Geschäfts eingegangenen Beträge "wahrscheinlich" oder sogar mit Sicherheit zu erwarten ist. Das ist vornehmlich eine Frage der tatsächlichen Würdigung²²⁾. Es hängt davon ab, ob und inwieweit ein sorgfältig rechnender, die Zukunft gewissenhaft überschauender Kaufmann²³⁾ damit rechnen muß, daß die Finanz-

19) RFH, U.v. 14.3.1928, RStBl 1928 S.278;
U.v. 30.4.1929, RStBl 1929 S.387.

20) Littmann, Komm., §§ 4,5 EStG RN 507.

21) RFH, U.v. 13.7.1933, RStBl 1933 S.1085;
U.v. 14.1.1942, RStBl 1942 S.183;
FG Kassel, U.v. 29.11.1960, EFG 1961 S.247.

22) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 512 f. m.w.Nachw.;
BFH, U.v. 17.1.1963, BStBl 1963 III S.237 ff.(238).

23) Grieger, BB 1954 S.861;
RFH, U.v. 28.5.1930, RStBl 1930 S.817.

verwaltung für das fragliche Geschäft mehr Steuern fordert, als die Vertragspartner es sich vorgestellt und in der Steuerklausel als Bedingung des Geschäfts vereinbart haben. Bestehen konkrete Anhaltspunkte²⁴⁾ dafür, daß das Geschäft aufgelöst und rückabgewickelt werden muß, dann ist es auch berechtigt, vorsorglich den künftigen Wegfall des Gewinns aus diesem Geschäft bei der Aufstellung der Bilanz durch eine entsprechende Rückstellung zu berücksichtigen. Es können hier die Voraussetzungen einer Rückstellung für Steuernachzahlungen übertragen werden²⁵⁾. Erforderlich ist demnach die konkrete, nachweisbare Möglichkeit, daß die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen bestimmte Steuern nachfordern wird. Die allgemeine Erfahrung allerdings, daß alle Steuerpflichtigen mit einer ungünstigeren Beurteilung durch die Finanzverwaltung und mit Steuernachforderungen rechnen müssen, berechtigt für sich allein noch nicht zur Bildung von Rückstellungen.

"Insofern handelt es sich um ein dem allgemeinen Unternehmer- und Branchenrisiko vergleichbares Risiko, das erst dann zur Bildung einer Rückstellung berechtigt, wenn es sich in Gestalt konkreter und nachprüfbarer Einzelsachverhalte zu dem Risiko eines bestimmten einzelnen Geschäftsvorfalles verdichtet hat"²⁶⁾.

Wer für ein steuerklauselbedingtes Geschäft eine Rückstellung bilden will, muß daher im einzelnen darlegen, welche Gründe dafür sprechen, daß die Bedingung in der Steuerklausel eintreten wird. Es genügt nicht, wenn nur darauf hingewiesen wird, daß überhaupt eine Steuerklausel

24) Vgl. BFH, U.v. 9.5.1961, BStBl 1961 III S.336 f.(337);
U.v. 13.1.1966, BStBl 1966 III S.189 f.(190).

25) Vgl. RFH, U.v. 28.5.1930, RStBl 1930 S.817;
BFH, U.v. 9.5.1961, BStBl 1961 III S.336 f.(337);
U.v. 13.1.1966, BStBl 1966 III S.189 f.(190);
FG Hamburg, U.v. 26.10.1961, EFG 1962 S.295;
Kobs, Rückstellungen, S.104 f.

26) BFH, U.v. 13.1.1966, BStBl 1966 III S.189 (190).

vereinbart worden ist. Liegt wie beim Schiffsverkaufsfall, den der Bundesfinanzhof im Urteil vom 24.8.1961²⁷⁾ entschieden hat, die in der Steuerklausel enthaltene Bedingung darin, daß eine von den Geschäftspartnern erhoffte Steuervergünstigung nicht gewährt wird, so müssen konkrete Anhaltspunkte bestehen, die ernsthaft zweifeln lassen, ob die Voraussetzungen für die erhoffte Steuervergünstigung vorliegen. Bei ernsthaften, rechtlichen oder tatsächlichen Zweifeln besteht für den Eintritt der in der Steuerklausel enthaltenen Bedingung eine hinreichende Wahrscheinlichkeit. Zugleich wird widerlegt, daß die Steuerklausel nicht ernsthaft vereinbart oder die Rechtslage bewußt im Unklaren gelassen worden ist und wohl kein anderer Zweck verfolgt wird als der, noch nachträglich den Jahresgewinn manipulieren zu können²⁸⁾.

Rückstellungen vermindern allerdings den Gewinn und beeinflussen damit die Feststellung des zu versteuernden Einkommens. Wo es den Vertragspartnern darauf ankommt, die Auswirkungen eines Geschäfts auf die Einkommensteuer abzuwarten, ist ihnen mit der Bildung von Rückstellungen regelmäßig nicht gedient. Eine dem Gewinn eines Geschäfts entsprechende Rückstellung verhindert gerade, daß sich das Geschäft gewinnerhöhend auswirkt. Darüber hinaus steht die Bildung von Rückstellungen bestimmten Steuervergünstigungen entgegen. So ist z.B. bei der Inanspruchnahme der in § 34 Abs.1 EStG gewährten tariflichen Vergünstigung für die außerordentlichen Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen Voraussetzung, daß der Gewinn auf einmal und geschlossen anfällt²⁹⁾. Wird der Gewinn

27) BStBl 1962 III S.112.

28) Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.(1428). Vgl. auch den Hinweis Kottkes (DStR 1967 S.446 ff.) auf die in Abschn.41 Abs.3 Buchstabe b Nr.3 EStR enthaltene indirekte Anerkennung der Möglichkeit, für steuerklauselbedingte Geschäfte Rückstellungen zu bilden. Diese Vorschrift der EStR betrifft Rückstellungen für Pensionszusagen, die unter dem Vorbehalt bestimmter steuerlicher Folgen erteilt werden.

29) Vgl. Kapp-Brockhoff, Außerordentliche Einkünfte, S.44 ff., 49 f.

Rückstellungen gemindert und auf mehrere Jahre verteilt, kann die Vergünstigung nicht mehr gewährt werden. Rückstellungen können daher regelmäßig kein Ersatz für das sein, was Steuerklauseln bezwecken³⁰⁾.

II. Zivilrechtliche Auflösung eines Geschäfts und Änderung der Bilanz

Zivilrechtlich bedeutet der Eintritt der in der Steuerklausel festgesetzten Bedingung, daß gemäß § 159 BGB die Vertragspartner einander so zu stellen haben, als sei das Geschäft von Anfang an nicht geschlossen worden. Der in der Vergangenheit liegende Vertragsschluß muß im Zivilrecht gewissermaßen hinweggedacht werden, um dann aus den §§ 812 ff. und 985 ff. BGB die entsprechenden Rückgewähransprüche herleiten zu können.

Wenn zivilrechtlich ein Geschäft rückwirkend aufgelöst wird, so wird es damit nicht ohne weiteres aus der Handelsbilanz gelöscht. In der Handelsbilanz kann ein in der Vergangenheit liegender, dort verbuchter Geschäftsvorfall nicht einfach "hinweggedacht" und gelöscht werden. Die Handelsbilanz hat die Aufgabe, die Geschäftsvorfälle eines Jahres zusammenzufassen und daraus den nach dem Realisationsprinzip bestimmten Jahresgewinn mitzuteilen³¹⁾. Diese von Jahr zu Jahr neu aufzustellende "Dokumentation von Geschäftsvorfällen"³²⁾ ist von späteren rechtlichen und tatsächlichen Veränderungen grundsätzlich unabhängig. Die Bilanzansätze eines

30) A.A. Böttcher-Beinert, DB 1966 S.87 ff. und Ehlers, BB 1962 S.1426 ff., hinsichtlich der Möglichkeit, mit Rückstellungen für Satzungsklauseln verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Dazu im Zusammenhang mit Satzungsklauseln siehe unten S.108 ff.

31) Leffson, GoB, S.185 ff.

32) Leffson, GoB, S.49.

Geschäftsvorfalles können nach Abschluß der Bilanz nur unter den besonderen Voraussetzungen der "Bilanzberichtigung" und der "Bilanzänderung" noch nachträglich verändert werden.

1. Bilanzberichtigung

Unter "Bilanzberichtigung" versteht man die Richtigstellung eines ursprünglich unzulässigen Bilanzansatzes³³⁾. Im Falle der Steuerklausel setzt die Bilanzberichtigung demnach voraus, daß die für das steuerklauselbedingte Geschäft gemachten Bilanzansätze schon am Bilanzstichtag unzulässig waren. Wie schon ausgeführt³⁴⁾ worden ist, muß ein bedingtes Geschäft entsprechend dem Realisationsprinzip bilanziert werden, wenn einer der Vertragspartner seine Leistung erbracht hat. Der spätere Bedingungseintritt ändert an der Zulässigkeit dieses Bilanzansatzes nichts. Wohl wirkt der Bedingungseintritt zivilrechtlich zurück. Für die Bilanz kommt es aber weiterhin auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag an. Da die Bilanzansätze des steuerklauselbedingten Geschäfts an diesem Tag zulässig waren, scheidet eine Bilanzberichtigung aufgrund des Bedingungseintritts aus.

2. Bilanzänderung

Eine Bilanzänderung besteht darin, daß ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen, ebenfalls zulässigen Bilanzansatz ausgetauscht wird³⁵⁾. Die Bilanzänderung setzt voraus, daß es am Bilanzstichtag freistand, das steuerklauselbedingte Geschäft in der Bilanz als realisiert anzuführen oder nicht. Wie schon gesagt wurde³⁶⁾, muß ein Geschäft, das entsprechend dem

33) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 175 f.

34) S.o. S.74 f.

35) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 192 f.

36) S.o. S.75.

Realisationsprinzip realisiert ist, in der Bilanz aufgeführt werden. Das gilt auch für bedingte Geschäfte. Die nachträgliche "Änderung" der Bilanz bei Bedingungseintritt würde die chronologisch gegliederte Rechenschaft über die Geschäftsvorfälle und Erfolgsbeiträge innerhalb der verschiedenen Geschäftsjahre vereiteln. Es handelt sich deshalb

"... nicht um eine Bilanzänderung in dem Sinne, daß von mehreren steuerlich und handelsrechtlich zulässigen Bewertungen die eine gewählt wurde und nachträglich das Wahlrecht der Stpfl in einer anderen Richtung ausgeübt wird, sondern (es geht) vielmehr darum, ob es den Stpfl noch erlaubt sein kann, einen von ihrem Willen abhängigen Betriebsvorgang unter bestimmten Umständen mit Wirkung ex tunc rückgängig zu machen, d.h. von vornherein als nicht geschehen zu behandeln, ... ein solches Vorgehen (ist) grundsätzlich abzulehnen" 37).

Unter besonderen Umständen des Einzelfalles sind, wie im Zusammenhang mit dem Rückgängigmachen von Entnahmen noch ausgeführt werden wird³⁸⁾, Ausnahmen denkbar. Würde man jedoch allgemein bei Steuerklauseln die Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen zulassen, so würden diese Ausnahmen in unzulässiger Weise verallgemeinert werden. Die Möglichkeit, Vorgänge steuerlich rückwirkend aufzuheben,

"... würde in der Verallgemeinerung das Besteuerungsverfahren in seinen Grundlagen erschüttern und wäre auch mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unvereinbar, wonach im allgemeinen Betriebsvorgänge in dem Wirtschaftsjahr sich auswirken, in dem sie vorkommen" 39).

Die Auflösung des Geschäfts, mag sie auch zivilrechtlich zurückwirken, ist daher handels- und steuerrechtlich als Geschäftsvorfall des Jahres zu verbuchen, in dem das Geschäft aufgelöst wird. Eine Rückwirkung auf die vergangenen Jahre findet nicht statt.

37) BFH, U.v. 22.10.1953, BStBl 1953 III S.359.

38) S.u. S.88 f.

39) BFH, U.v. 5.11.1953, BStBl 1954 III S.4;
vgl. RFH, U.v. 25.2.1931, RStBl 1931 S.526.

Schließlich könnte es möglich sein, im Wege der Bilanzänderung nachträglich für das steuerklauselbedingte Geschäft Rückstellungen zu bilden und damit jedenfalls im Ergebnis den Erfolgsbeitrag des steuerklauselbedingten Geschäfts rückgängig zu machen. Für die Bildung von Rückstellungen gilt ebenso wie für alle anderen Bilanzansätze, daß sie auf der Grundlage der Tatsachen gebildet werden können, die am Bilanzstichtag vorliegen. Auch dort, wo bei der Bewertung unsicherer Güter und Lasten dem Kaufmann ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist, sind die Bilanzansätze nach den tatsächlichen Verhältnissen des Bilanzstichtages festzusetzen, und es kann nicht später nach Eintritt des seinerzeit unsicheren Ereignisses die Rückstellung so gebildet werden, als sei dies Ereignis schon vorher und vor dem Bilanzstichtag eingetreten. Nur unter bestimmten Voraussetzungen ist es gestattet und in bestimmten Fällen erforderlich, Tatsachen zu berücksichtigen, die nach dem Bilanzstichtag eintreten⁴⁰⁾. Der Einfluß von Tatsachen, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, richtet sich danach, ob es sich um "wertaufhellende" oder "wertbeeinflussende" Tatsachen handelt⁴¹⁾. Während die wertbeeinflussenden Tatsachen nach dem Bilanzstichtag nicht mehr dem abgeschlossenen Geschäftsjahr zugerechnet werden dürfen, können wertaufhellende Tatsachen bis zur Aufstellung der Bilanz berücksichtigt werden. Die Grenze zwischen dem, was wertaufhellend ist, und dem, was als wertbeeinflussend anzusehen ist, ist gerade bei behördlichen Ent-

40) Vgl. RFH, U.v. 2. 6.1932, RStBl 1932 S.824;
U.v. 4. 9.1934, RStBl 1934 S.1366;
BFH, U.v. 24. 8.1956, BStBl 1956 III S.323;
U.v. 4. 6.1959, BStBl 1959 III S.325;
U.v. 24. 3.1960, BStBl 1960 III S.268;
U.v. 19.11.1960, BStBl 1961 III S.154;
Leffson, GoB S.147 ff.

41) Vgl. Littmann, Komm., § 6 EStG RN 146.

scheidungen fließend. Diese sind nämlich durch ihre Bindung an Recht und Gesetz in bestimmter Weise vor-gezeichnet, wobei allerdings die im Zusammenhang mit der Unterscheidung zwischen "echter" und "unechter" Bedingung aufgezeigten Unwägbarkeiten bestehen^{42a)}. Aufgrund der im Rahmen des Gesetzes bestehenden Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen ist es vertretbar, die steuerliche Beurteilung der Bilanz durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte den wertaufhellenden Tatsachen zuzurechnen. Doch auch wertaufhellende Tatsachen können nicht unbeschränkte Zeit nach dem Bilanzstichtag herangezogen werden. Wertaufhellende Tatsachen können nur bis zum Tag der Aufstellung der Bilanz berücksichtigt werden⁴²⁾. Da bei der Steuerklausel die maßgebliche Tatsache, die steuerliche Beurteilung nämlich, erst auf die Bilanz hin erfolgt, kann sie die Bewertung der Bilanzposten des abgeschlossenen Geschäftsjahres nicht mehr beeinflussen. Die Bilanz-aufstellung ist ein deutlicher Einschnitt in dem fließenden Übergang der Geschäftsjahre. Mit dem Realisationsprinzip, dem es um eine klare Periodenabgrenzung geht, ist es zwar vereinbar, bis zur Aufstellung der Bilanz wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen. Was hinter diesem Zeitpunkt liegt, muß jedoch dem folgenden Geschäftsjahr zugerechnet werden. Dieser Grundsatz kann im Einzelfall zu Härten führen. Diese sind jedoch nur ausnahmsweise nach den Umständen des Einzelfalls gemäß § 131 AO zu mildern. Die Steuerklausel kann jedoch nicht allgemein die vom Realisationsprinzip geforderte klare Abgrenzung der Geschäftsjahre durchbrechen. Würde man nämlich generell noch Tatsachen, die

42) BFH, U.v. 11.10.1960, BStBl 1961 III S.641;
Littmann, Komm., § 6 EStG RN 150.

42a) S.o. S.22 ff.

erst nach Aufstellung der Bilanz eintreten, zum Anlaß einer Änderung nehmen dürfen, so würde damit die willkürfreie Abgrenzung des Erfolges eines Geschäftsjahres allgemein nicht mehr gewährleistet sein. Der Eintritt der in der Steuerklausel festgesetzten Bedingung kann daher regelmäßig den Bilanzgewinn eines vorangegangenen Jahres nicht nachträglich ändern. Damit bleibt auch die Steuerfestsetzung, der jener Bilanzgewinn zugrundelag, richtig und unabänderlich. Eine rückwirkende Berichtigung wegen des Eintritts einer rechtsgeschäftlich vereinbarten Bedingung wie der Steuerklausel ist daher durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausgeschlossen. Die §§ 4 f. StAnpG können nicht angewendet werden.

III. Steuerklauselbedingte Entnahmen

Zu den Handlungen, die ohne ein besonderes Rechtsgeschäft zu einer steuerlichen Gewinnrealisierung führen, gehören die Entnahmen. Bei der Entnahmehandlung verändert der Steuerpflichtige die tatsächliche Nutzung des entnommenen Gegenstandes. Ein Wirtschaftsgut, das bisher betrieblich oder neutral genutzt wurde, wird nunmehr "ausgesprochen privat"^{42b)} genutzt. Zivilrechtlich ist die Entnahme den "Realakten" zuzurechnen, weil sie "auf einen äußeren tatsächlichen Erfolg gerichtet ist"^{42c)}. Daraus folgt, daß die Entnahme

"grundsätzlich nicht nach Rechtsähnlichkeit entsprechend den Willenserklärungen zu behandeln (ist), da durch sie überhaupt kein seelischer Vorgang erklärt wird und ihre Wirkung bloß mit Rücksicht auf ihren äußeren Erfolg eintritt"^{42d)}.

Da die natürliche Fähigkeit zur Hervorbringung des Erfolges genügt, setzt die Entnahme keine Geschäftsfähigkeit voraus.

Der Begriff der Entnahme umfaßt nach § 4 Abs.1 EStG alle Wirtschaftsgüter, die im Laufe eines Wirtschaftsjahres zu betriebsfremden Zwecken, insbesondere für den privaten Haushalt des Steuerpflichtigen, entnommen worden sind. Die Entnahmen sind nach § 6 Abs.1 Nr.4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen, worunter nach § 6 Abs.1 S.3 EStG der Betrag verstanden wird, der im Falle des Erwerbes bei Fortführung des Betriebes für das einzelne Wirtschaftsgut anzusetzen wäre. Damit soll eine "Bewertungsschranke gegen Unterbewertungen"⁴³⁾ festgesetzt werden.

42b) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 357.

42c) Lehmann-Hübner, BGB-AT, § 38 I 3.

42d) Lehmann-Hübner, a.a.O.

43) Littmann, Komm., § 6 EStG RN 103;
Heigel, Handwörterbuch des Rechnungswesens,
Stichwort "Teilwert", S.1651 f.

Die Entnahmegewinne sind nicht selten beträchtlich. Die Buchwerte eines Wirtschaftsgutes bleiben häufig unter den Teilwerten. Das kann seinen Grund in Sonderabschreibungen haben oder z.B. daran liegen, daß Grundstücke, die seit 1948 zum Betriebsvermögen gehören, aufgrund § 16 Abs.1 DMBG in den Büchern mit ihren Einheitswerten geführt werden, die den wirklichen Wert der Grundstücke weit unterschreiten. Entsprechend hoch sind die Entnahmegewinne. Diese überschreiten leicht die Einschätzung des Steuerpflichtigen, der sich dadurch einer Steuerbelastung gegenüber sieht, die er nicht erwartet hat. Der Steuerpflichtige hat dann ein Interesse daran, sich dieser Steuerbelastung durch Rückgängigmachung der Entnahme wieder zu entledigen.

Nach Ansicht einiger Autoren⁴⁴⁾ können Steuerklauseln dieses Ziel erreichen. Ihrer Ansicht nach bedeuten Steuerklauseln bei Entnahmen, daß diese unter Vorbehalt vorgenommen werden, die Finanzverwaltung werde darin keine Entnahme sehen oder jedenfalls den Teilwert nicht höher ansetzen als der Steuerpflichtige bei der Entnahme angenommen hat. Weicht die Finanzverwaltung von der Beurteilung des Steuerpflichtigen ab, so soll, wenn der entnommene Gegenstand wieder dem Betriebsvermögen zugeführt wird, die Entnahme als nicht geschehen anzusehen sein. Dabei sei an das eingangs erwähnte Beispiel⁴⁵⁾ erinnert, in dem die Einrichtung eines Kinderzimmers in einem bislang als Büroraum genutzten Zimmer dazu führte, daß das Haus, in dem sich das Zimmer befand, entnommen war. Gerade bei Grundstücken und Häusern ist es oft zweifelhaft, ob die private Nutzung schon so weit geht, daß sie die betriebliche Nutzung übersteigt und die Gegenstände

44) Ohne Verf., DB 1967 S.1065;
el., DB 1967 S.836;
en., DB 1963 S.746;
Henninger, RWP 14 SteuerR D Steuerklauseln I Übersicht IV;
Kottke, DStR 1967 S.446 ff.(449);
Mutze, NSt "Steuerklauseln", Darstellung 1 S.12.

45) S.o. S.6.

deshalb entnommen sind⁴⁶⁾. Erhebliche Zweifel ergeben sich auch zur Bewertung⁴⁷⁾. Für den Steuerpflichtigen, der die Steuerlast, die ihm aus der Entnahme entstehen wird, vorausberechnen will, wäre es von großem Nutzen, wenn er, sobald die Steuer eine bestimmte, von ihm selbst festgelegte Grenze überschreitet, von der Entnahme wieder Abstand nehmen könnte. So wird z.B. als möglicher Inhalt derartiger Steuerklauseln vorgeschlagen⁴⁸⁾,

"daß alle vorkommenden Entnahmen unter dem Vorbehalt erfolgen, daß die Finanzbehörde keinen höheren Entnahmeteilwert und damit keinen höheren Entnahmegewinn zugrunde legt, als die Beteiligten angenommen haben, bzw. daß bei einer Beanstandung durch die Finanzbehörde die Entnahme als nicht erfolgt gelten oder ein mit der Finanzbehörde auszuhandelnder Entnahmeteilwert maßgebend sein soll."

Henninger⁴⁹⁾ meint, daß solche Vorbehalte nach § 4 STAnpG zur Berichtigung und damit zur Rückgängigmachung der steuerlichen Auswirkungen der Entnahme führen müßten. Dies müsse deshalb möglich sein, weil § 4 StAnpG nicht auf bedingte Vertragsverhältnisse, sondern auf bedingte Steuerschulden abstelle und dadurch Steuerklauseln bei allen steuerlich bedeutsamen Vorgängen und Maßnahmen eingreifen könnten. Er sieht sich von dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.8.1961 (Schiffsverkauf)⁵⁰⁾ bestätigt, "wonach die Steuerpflichtigen die endgültige Wirksamkeit ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Maßnahme (also nicht nur Verträge, sondern auch tatsächliche Vorgänge)⁵¹⁾ von der steuerlichen

46) Vgl. Abschnitt 4 und Abschn.14 Abs.13 EStR mit Hinweis auf BFH, U.v. 12.11.1964, BStBl 1965 III S.46.

47) Vgl. ohne Verf., DB 1967 S.1065.

48) el., DB 1967 S.836.

49) Henninger, RWP 14 SteuerR, Steuerklauseln I Übersicht IV 3.

50) BStBl 1962 III S.112.

51) Henninger, RWP 14 SteuerR, Steuerklauseln I, Übersicht IV 3.

Behandlung abhängig machen können". Durch die Steuerklausel werde auch hier ein Schwebezustand geschaffen, der in Form einer Aktennotiz oder in einem Schreiben an das Finanzamt und ferner dadurch zum Ausdruck kommen könne, daß vorübergehend ein Aktivposten "Entnahme-Sonderkonto" ausgewiesen werde.

"Je nachdem, ob das Finanzamt dem vom Steuerpflichtigen angesetzten Teilwert zustimmt oder nicht, gilt die Entnahme als vollzogen oder die Entnahme als nicht geschehen und damit der Schwebezustand zeitlich rückwirkend als geklärt."⁵²⁾

Überwiegend wird jedoch die Ansicht vertreten, Entnahmen könnten nicht durch Steuerklauseln rückgängig gemacht werden. Selbst Autoren⁵³⁾, die sonst die Steuerklausel für geeignet halten, Geschäfte mit steuerlicher Wirkung rückgängig zu machen, halten sie bei Entnahmen für unanwendbar. So hält z.B. Ehlers⁵⁴⁾ Steuerklauseln zwar für steuerlich beachtlich; er schließt jedoch ihre Wirksamkeit bei Entnahmen aus, weil diese ein Vertragsverhältnis voraussetzen, das bei der Entnahme fehlt. Die Steuerklausel ist Teil eines Rechtsgeschäfts und setzt begriffsnotwendig ein Rechtsgeschäft voraus. Die Entnahme liegt aber darin, daß "ein Wirtschaftsgut, das seine Qualifikation als Betriebs- oder als Privatvermögen durch die effektive Art der Benutzung erhält, statt wie bisher betrieblich oder neutral nunmehr ausgesprochen privat genutzt wird".⁵⁵⁾ Bei der Entnahmehandlung verändert der Steuerpflichtige als tatsächliche Verhältnisse⁵⁶⁾.

52) Henninger, a.a.O.

53) Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.(1428);
Hanraths, StBp 1963 S.269 ff.(271);
Herrmann-Heuer, Komm., § 4 Anm.44 a;
Paulick, Festschrift für Barth, S.347 ff.(366 f.).

54) Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.(1428).

55) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 157.

56) BFH, U.v. 10.10.1957, BStBl 1958 III S.1;
U.v. 12. 3.1964, HFR 1964 S.373;
Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 287.

Eine tatsächliche Veränderung kann nicht wie ein Rechtsgeschäft bedingt sein und rückwirkend aufgehoben werden. Selbst wenn der Steuerpflichtige die Entnahmehandlung mit dem Willen, das entnommene Gut später wieder einzulegen, vorgenommen hat,

"so hat er doch die Entnahme jedenfalls durchgeführt und die Absicht, sie bei Eintritt oder Ausfall eines bestimmten Ereignisses rückgängig zu machen, bedeutet nur, daß der Steuerpflichtige schon jetzt beabsichtigt, das entnommene Wirtschaftsgut ggf. später wieder einzulegen"57).

Die mit der Entnahme verbundene Aufdeckung stiller Reserven ist insofern unwiderruflich⁵⁸⁾, als die spätere Wiedereinlage nicht dazu berechtigt, das Wirtschaftsgut rückwirkend zu dem früheren Buchwert in die Bilanz aufzunehmen. Die spätere Einlage ist bei der Gewinnermittlung des früheren Inhalts nicht zu berücksichtigen. Die entstandene Steuerpflicht kann damit nicht rückgängig gemacht werden.

Aus Billigkeitsgesichtspunkten (§ 131 AO) kann in Ausnahmefällen zugelassen werden, daß die Wiedereinlage schon dem früheren Jahr zugerechnet wird. Der Reichsfinanzhof hat im Urteil vom 17.6.1930⁵⁹⁾ die wichtigsten Gesichtspunkte zusammengestellt. Er hat dabei jedoch betont, daß im allgemeinen keine Entnahme und kein vom freien Willen der Gesellschafter abhängiger Betriebsvorgang "mit Wirkung ex tunc" ungeschehen gemacht werden könne. Es frage sich nur, "ob man nicht in bestimmten Ausnahmefällen, in denen das Verbot der Rückgängigmachung sich dem Pflichtigen gegenüber als unbillige Härte

57) Herrmann-Heuer, Komm., § 4 EStG Anm. 44e.

58) Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.(1428);
Grass, Hartmann-Böttcher-Grass, Komm., §§ 4, 5 EStG, Anm.44 c bb;
Hanraths, StBp 1963 S.269 ff.(271);
Herrmann-Heuer, Komm., § 4 EStG Anm.44e;
Krause-Kärsten, StBp 1964 S.161 f.(162);
Paulick, Steuerlast, S.247 ff.(366);
St-Q (10) EStG §§ 4, 5 Fach 35 Nr.3.

59) RFH, U.v. 17.6.1930, RStBl 1930 S.633 m.Hinweis auf U.v. 13.2.1929, StuW 1929 Nr.339.

darstellen würde, Ausnahmen zulassen soll". Die vom Reichsfinanzhof genannten Gesichtspunkte sind vom Schrifttum⁶⁰⁾ allgemein anerkannt worden. Für die Rückgängigmachung gelten folgende Voraussetzungen:

1. Die Beteiligten dürfen sich der steuerlichen Wirkung der Entnahme nicht bewußt gewesen sein;
2. der Zusammenhang der Entnahme mit dem Irrtum muß klar nachgewiesen werden;
3. Schiebungen müssen von Anfang an ausgeschlossen sein;
4. außerdem darf sich die Entnahme nicht schon anderweitig steuerlich ausgewirkt haben.

Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 5.11.1953⁶¹⁾ zum Begriff der steuerlichen Auswirkung ausgeführt, daß ein Vorgang sich schon dann steuerlich "ausgewirkt" habe, wenn anderweitig ein Steueranspruch auch nur entstanden sei. Auf den Zeitpunkt der Veranlagung komme es nicht mehr an (vgl. § 3 StAnpG). Sofern die Entnahme nicht vor Ende des Geschäftsjahres wieder rückgängig gemacht werde, sei es daher mit dem Bilanzstichtag im Regelfall ausgeschlossen, eine Entnahme steuerlich rückgängig zu machen⁶²⁾. Mit Ablauf des Geschäftsjahres sei nämlich gemäß § 3 Abs.5 Ziff.1 Buchst.c StAnpG der Steueranspruch entstanden. Wenn also Entnahmen nach dem Bilanzstichtag infolge von Betriebsprüfungen, die häufig erst Jahre nach dem Ablauf des Geschäftsjahres stattfinden, aufgedeckt werden, so könnten diese Entnahmen nicht mehr rückgängig gemacht werden.

60) Statt vieler Tipke, NJW 1968 S.865 ff.(866).

61) BStBl 1954 III S.4f.

62) Vgl. BFH, U.v. 22.6.1967, BStBl 1968 II S.4 f.
m.Anm. in Steuerrecht der Unternehmen Heft 29 S.12;
Beckmann, BB 1967 S.532.

Die Rechtsprechung⁶³⁾ hat stets an der Regel festgehalten, daß Geschäftsvorfälle, die einen Steuertatbestand verwirklicht haben, die Steuerpflicht unwiderruflich begründet haben. Sie hat nur in ganz besonderen Fällen die Möglichkeit eingeräumt, daß der Steuerpflichtige von den steuerlichen Folgen seines Handelns befreit werden könne, wenn er den steuerpflichtig machenden Vorgang ahnungslos vollzogen habe und von den steuerlichen Folgen unbillig überrascht werde⁶⁴⁾.

"Bei der Schwierigkeit und Unübersichtlichkeit des heutigen Steuerrechts sind Fälle denkbar, in denen das ausnahmslose Festhalten an dem Grundsatz, daß der Steuerpflichtige das Steuerrecht kennen muß, daß Rechtsirrtümer zu seinen Lasten gehen und daß die einmal eingetretene Steuerpflicht durch einen Irrtum über die steuerlichen Auswirkungen des Verhaltens des Steuerpflichtigen nicht mehr beeinflußt werden können, mit Treu und Glauben nicht vereinbar ist. Allgemeine Grundsätze darüber, wann ein solcher Ausnahmefall anerkannt werden kann, lassen sich nicht aufstellen. Sie hängen von den Umständen des Einzelfalles ab"⁶⁵⁾.

Die von der Rechtsprechung zugelassenen Ausnahmen haben ihren Grund also darin, daß die Steuerfestsetzung unter dem allgemeinen Gebot von Treu und Glauben steht. Wenn der Steuerpflichtige bei Abschluß des Geschäfts darauf vertrauen durfte, daß die von ihm gewählte Rechtsform in einer bestimmten Weise besteuert werde, so ist darauf Rücksicht zu nehmen. Der Vertrauensgrundsatz ist insbesondere dann herangezogen worden, wenn die Finanzverwaltung oder die Rechtsprechung ihre Auffassung zu einer steuerrechtlichen Frage ändern⁶⁶⁾. Die

63) Vgl. BFH, U.v. 22.10.1953, BStBl 1953 III S.359;
U.v. 5.11.1954, BStBl 1954 III S.4;
U.v. 18. 2.1970, BStBl 1970 III S.526.

64) BFH, U.v. 24.6.1957, BStBl 1957 III S.400;
U.v. 10.4.1962, BStBl 1962 III S.255.

65) BFH, U.v. 24.6.1957, BStBl 1957 III S.400.

66) BFH, U.v. 14.8.1958, BStBl 1958 III S.409 (413);
U.v. 1.4.1960, BStBl 1960 III S.231;
Becker-Riewald-Koch, Komm., § 131 AO Anm.30 (6).

Rechtsprechung ist aber "nur in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen"⁶⁷⁾ von der Regel abgewichen, daß steuerbare Vorgänge nicht ex tunc ungeschehen gemacht werden können. Sie hat damit auf die Notwendigkeit strenger Maßstäbe hingewiesen. Der Vertrauensgrundsatz soll denjenigen schützen, der unversehens in eine steuerliche Belastung "hineingetappt" ist, mit der er billigerweise nicht zu rechnen brauchte. Regelmäßig werden Steuerklauseln jedoch dann vereinbart, wenn die Steuerpflichtigen Zweifel an ihrer eigenen steuerlichen Einschätzung haben und die Gründe, die für eine ungünstige steuerliche Beurteilung sprechen, sehr wohl kennen⁶⁸⁾. Ein besonderer Vertrauensschutz und eine außergewöhnliche, unbillige Härte kann hier in der Heranziehung zur Steuer nicht gesehen werden. Die Tatsache allein, daß der Steuerpflichtige die steuerbare Handlung angesichts der steuerlichen Folgen nicht vorgenommen hätte, genügt nicht, um die Unbilligkeiten des Ergebnisses darzutun.

Die Steuerklausel erfüllt nur einen Teil der allgemein anerkannten Voraussetzungen⁶⁹⁾ der steuerlichen Anerkennung der Rückgängigmachung im Rahmen des § 131 AO. Die Steuerklausel legt zwar dar, daß sich die Beteiligten der steuerlichen Wirkung ihres Geschäfts nicht bewußt gewesen sind, daß sie das Geschäft bei richtiger Einschätzung der steuerlichen Auswirkungen nicht geschlossen hätten und daß Schiebungen nicht beabsichtigt worden sind. Wenn aber, wie das im allgemeinen der Fall ist, daß Geschäft sich schon steuerlich ausgewirkt hat und der Steueranspruch schon entstanden ist, reicht das nicht aus. In diesem Fall ist weiter zu untersuchen, ob die Steuerbelastung angesichts aller Umstände des

67) BFH, U.v. 24.6.1957, BStBl 1957 III S.400;
vgl. Heinlein, StBp 1963 S.309 ff., 1964 S.5 ff.

68) Gruß, Inf. 1968 S.79 f.(80).

69) S.o. S.89.

einzelnen Falles unbillig ist. Bei der hier notwendigen Abwägung ist die Vereinbarung der Steuerklausel nur ein Gesichtspunkt unter vielen anderen, denen gleiches Gewicht zukommen kann. Sie allein genügt nicht.

C. Gewinnermittlung durch Einnahme-Ausgabe-Rechnung

Als weiteres ist zu prüfen, in welcher Weise steuerklauselbedingte Geschäfte innerhalb der Gewinneinkünfte zu beachten sind, wenn der Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt wird (Gewinnermittlung durch Einnahme-Ausgabe-Rechnung, § 4 Abs.3 EStG). Steuerpflichtige, die weder zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch dies freiwillig tun⁷⁰⁾, dürfen in dieser vereinfachten Form ihren Gewinn ermitteln.

Die Einnahme-Ausgabe-Rechnung verlangt zunächst die Ermittlung der Betriebseinnahmen. Aus § 8 Abs.1 und § 11 Abs.1 und 2 EStG ergibt sich, daß darunter alle Wirtschaftsgüter in Geld oder Geldeswert zu verstehen sind, die dem Steuerpflichtigen betriebsbedingt zufließen⁷¹⁾. Von diesen Einnahmen werden die Betriebsausgaben abgezogen, worunter alle Wirtschaftsgüter in Geld oder Geldeswert zusammengefaßt werden, die betriebsbedingt abfließen (§ 4 Abs.4 EStG).

Der Einfluß der Steuerklausel auf die Gewinnermittlung durch Überschußrechnung hängt davon ab, ob dem Steuerpflichtigen das, was er aus dem bedingten Geschäft eingenommen hat, als Betriebseinnahme im Sinn des § 4 Abs.3 EStG zuzurechnen ist.

70) Diese Möglichkeit wird vornehmlich von Angehörigen der freien Berufe wahrgenommen. Vgl. Abschnitt 142 Abs.1 Ziff.2 EStR.

71) Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN698.

Über die steuerliche Zurechnung bedingter Einnahmen entscheidet der Begriff des "Zufließens". Dieser Begriff ist in § 8 Abs.1 und § 11 Abs.1 EStG enthalten. Er gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG^{71a)}. Er gibt Auskunft darüber, ob und wann Einnahmen vorliegen, welche die Steuerpflicht begründen können. "Der Einnahmebegriff setzt den Zufluß des Wirtschaftsguts voraus"⁷²⁾.

Das Gesetz gibt keine ausdrückliche Begriffsbestimmung des "Zufließens". Das Einkommensteuergesetz bedient sich mit diesem Begriff einer "bildlichen Ausdrucksweise".

"Es faßt das Einkommen als einen Strom auf, in den die Tausende von Bächen und Nebenflüssen der einzelnen Einnahmen schließlich münden, um an der Mündungsstelle durch das Sieb des Finanzamts zu laufen"⁷³⁾.

Dem Wortlaut wie den Motiven kann entnommen werden, daß es sich bei dem Begriff "Zufließen" um eine Tatsache und keinen Rechtsbegriff des bürgerlichen Rechts handelt. Der Begriff ist durch Gesetz vom 16.10.1934⁷⁴⁾ eingeführt worden, um deutlicher als mit dem zuvor in § 11 EStG 1925 verwendeten Begriff der "Fälligkeit" zum Ausdruck zu bringen, daß es sich hier nicht um irgendwelche privatrechtlichen Normen, sondern um einen nach der Verkehrsauffassung und dem Wirtschaftsleben zu entwickelnden Begriff handelt. Diese Auffassung entsprach schon der damaligen Rechtsprechung⁷⁵⁾. Die bürgerlichrechtliche Sicht, daß ein bedingtes Geschäft bei Eintritt einer auflösenden Bedingung rückwirkend als nicht abgeschlossen bzw. bei einer aufschiebenden Bedingung als

71a) RFH, U.v. 30.9.1936, RStBl 1937 S.94;
BFH, U.v. 20.5.1954, BStBl 1954 S.144;
Littmann, Komm., §§ 4, 5 EStG RN 698.

72) Blümich-Falk, Komm., § 8 EStG Anm.3;
Müller, Zufließen, S.1, 116 ff.

73) Nittka, Zufließen, S.31.

74) RGBl 1934 I S.1005.

75) RFH, U.v. 13.11.1928, RStBl 1929 S.224.

schon früher geschlossen anzusehen sei, kann daher nicht auf das Steuerrecht übertragen werden. Es kommt nicht auf den zivilrechtlichen Zeitpunkt der Entstehung oder Fälligkeit einer Forderung an⁷⁶⁾, sondern auf den Zeitpunkt, von dem an der Steuerpflichtige wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann⁷⁷⁾.

Allerdings können dem Steuerpflichtigen nur Beträge zugerechnet werden, die "endgültig" in sein Vermögen gelangt sind⁷⁸⁾. Denn nur endgültige Vermögensmehrungen stärken seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die mit der Einkommensteuer erfaßt werden soll. Das Gebot, nur endgültige Vermögensmehrungen zur Einkommensteuer heranzuziehen, soll aber nur von Anfang an klar erkennbar durchlaufende Posten wie z.B. gewährte Darlehensbeträge bei der Ermittlung des Einkommens ausscheiden. Würde nämlich bei bedingten Geschäften die Einnahme erst dann zur Steuer herangezogen werden können, wenn der Eintritt oder Ausfall der Bedingung endgültig feststeht, so könnte schon durch die bloße Vereinbarung einer Bedingung die Steuerpflicht auf unbestimmte Zeit herausgezögert werden. Diese Auffassung entspricht ständiger Rechtsprechung und Praxis⁷⁹⁾. Einnahmen, die einem Steuerpflichtigen unter auflösender Bedingung zugehen, sind im Jahre der Vereinnahmung wie unbedingt und endgültig zugeflossene Beträge zuzurechnen.

76) RFH, U.v. 21.10.1938, RStBl 1939 S.282.

77) Littmann, Komm., § 11 EStG RN 2.

78) Müller, Zufließen, S.80 f.

79) RFH, U.v. 8.11.1933, RStBl 1934 S.297;
U.v. 19.12.1934, StW 1935 Nr.157;
BFH, U.v. 2. 9.1954, BStBl 1954 III S.314;
U.v. 17. 2.1959, BStBl 1959 III S.250.

"Die Hinzufügung einer auflösenden Bedingung steht der Steuerpflicht nicht entgegen. Solange die auflösende Bedingung nicht eintritt, steht der Empfänger nicht anders, wie wenn die Zahlung unbedingt erfolgt wäre"80).

Entsprechend sind auch Einnahmen aufgrund anfechtbarer Rechtsgeschäfte⁸¹⁾ und Vorschüsse, die auf nicht fällige oder aufschiebend bedingte Leistungen gezahlt werden⁸²⁾, im Zeitpunkt der Zahlung zugeflossen. Die Überschußrechnung setzt nur voraus, daß der eingenommene Betrag in den wirtschaftlichen Machtbereich des Steuerpflichtigen gelangt ist, und läßt die eventuelle künftige Belastung des Steuerpflichtigen mit der Rückzahlung zunächst unberücksichtigt. Wenn in einem anderen späteren Wirtschaftsjahr die zugeflossenen Wirtschaftsgüter wieder abfließen, ändert sich an der Tatsache, daß die Einnahmen zunächst in dem vorangegangenen Besteuerungsabschnitt zugeflossen sind, nichts⁸³⁾. Eine Rückwirkung findet nicht statt. Die Rückzahlung der Einnahmen kann nur als Ausgabe⁸⁴⁾ oder negative Einnahme⁸⁵⁾ im Jahre des Abfließens berücksichtigt werden (§ 11 Abs.2 S.1 EStG). Steuerklauselbedingte Geschäfte sind nicht anders zu behandeln als andere bedingte Geschäfte. Sie sind im Geschäftsjahr, in dem die Einnahmen zufließen, wie unbedingt geschlossene Geschäfte zu behandeln. Tritt dann die Bedingung ein und werden die Beträge zurückgezahlt, so fließen die Beträge im Gewinnermittlungszeitraum der Rückzahlung wieder ab. Sie mindern das Einkommen dieses Zeitraumes (§ 11 Abs.2 S.1 EStG). Die bürgerlichrechtliche Rückwirkung bedingter Geschäfte wird im Rahmen der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung

80) Möller, Zufließen, S.83.

81) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 5 StAnpG, Anm.8.

82) Littmann, Komm., § 11 EStG RN 3 m.w.Nachw.

83) RfH, Vorbescheid v. 26.11.1930, RStBl 1931 S.526 (527).

84) RfH, U.v. 30.9. 1936, RStBl 1937 S.94.

85) BFH, U.v. 13.12.1963, BStBl 1964 III S.184.

durch die Begriffe "Zufließen" und "Abfließen" erfaßt. Die §§ 4 f. StAnpG werden hier durch die Sondervorschriften des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen.

D. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und

Einzelanschätzung

Als letzte Methode zur Ermittlung des Gewinns innerhalb der Gewinneinkünfte ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und durch Einzelanschätzung zu nennen. Die Gewinnermittlung beruht hier nicht auf den Zahlen, die der Buchführung des Steuerpflichtigen bzw. seiner Einnahme-Ausgabe-Rechnung entnommen werden. Sie beruht vielmehr auf gesetzlich angeordneter typisierender Schätzung (vgl. § 29 Abs.1 Ziff.1 EStG) oder auf betriebsindividueller Schätzung (vgl. § 217 AO).

In beiden Fällen bleiben die einzelnen Geschäfte, die den Gewinn herbeigeführt haben, unberücksichtigt. Daher wird keine Rücksicht darauf genommen, in welcher Form und mit welchem Inhalt die einzelnen Geschäfte bürgerlichrechtlich ausgestaltet worden sind.

Von der in § 29 Abs.1 Ziff.1 EStG vorgesehenen Möglichkeit einer Gewinnermittlung nach gesetzlich besonders festzulegenden Durchschnittssätzen wurde bislang nur bei der Gewinnermittlung landwirtschaftlicher Betriebe Gebrauch gemacht, und zwar durch das Gesetz über die Ermittlung der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen vom 15.9.1965⁸⁶⁾. Nach diesem Gesetz wird der Gewinn nicht buchführungspflichtiger Landwirte anhand von fiktiven Hektarerträgen ermittelt. Die Besteuerung richtet sich also in erster Linie nach der Größe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und nicht nach den Geschäften, die abge-

86) BGBI 1965 I S.1350 ff.

geschlossen werden. Ob der Landwirt seinen Geschäften Bedingungen, insbesondere Steuerklauseln beifügt, ist hier für die Einkommensteuer ohne jede Bedeutung.

Das gleiche gilt für die Gewinnschätzung nach § 217 AO. Diese Gewinnschätzung, die nur angewendet wird, wenn anders der Gewinn nicht ermittelt werden kann, geht von möglichst betriebsnahen Kennzahlen und Erfahrungswerten aus und läßt das einzelne Geschäft und dessen rechtliche Ausgestaltung außer Betracht. Steuerklauseln haben hier keinen Ansatzpunkt.

E. Einkunftsermittlung durch Überschußrechnung

Bei der Einkunftsermittlung durch Überschußrechnung (§ 2 Abs.3 Ziff.4-7 EStG) werden die Einkünfte aus dem Überschuß der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§§ 9 und 9a EStG) ermittelt. Der Einfluß der Steuerklauseln richtet sich auch hier danach, inwieweit Einnahmen aus steuerklauselbedingten Geschäften dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden können.

"Einnahmen" sind gemäß § 8 Abs.1 EStG alle im Rahmen einer Überschußeinkunftsart (§ 2 Abs.3 Ziff.4-7 EStG) zugeflossenen Güter in Geld oder Geldeswert. Der Begriff des "Zufließens" ist bereits erörtert worden⁸⁷⁾. Als steuertechnischer Begriff setzt er sich bewußt von den bürgerlichrechtlichen Begriffen und Vorstellungen ab. Wann und inwiefern ein Wirtschaftsgut zugeflossen ist, hängt also nicht von Rechtsgeschäften ab und kann auch nicht mit Auflösung des Rechtsgeschäfts ungeschehen gemacht werden. Der Zufluß richtet sich nach der Erlangung der tatsächlichen Verfügungsgewalt. Das Gebot, nur endgültige Vermögensmehrungen als Einnahme zuzurechnen, schließt auch hier nur die vereinnahmten Beträge aus, die, wie z.B. ein Darlehnsbetrag, von

87) S.o. S.93f.

vornherein als durchlaufender Posten erkennbar sind. Beträge, die aus auflösend bedingten Geschäften vereinnahmt sind und bei denen nicht sicher ist, ob sie dem Steuerpflichtigen endgültig verbleiben, sind folglich im Jahr des tatsächlichen Zufließens (§ 11 EStG) wie unbedingt zugeflossene Beträge zu behandeln. Entsprechendes gilt für aufschiebende Bedingungen. Die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung kann zwar, wenn eine Güterverschiebung daraufhin noch nicht durchgeführt oder die wirtschaftliche Verfügungsmacht noch vorenthalten wird, dazu führen, daß das Tatbestandsmerkmal des Zuflusses nicht erfüllt ist. Das ist eine Frage der tatsächlichen Würdigung. Ist die vereinbarte Güterverschiebung jedoch voll durchgeführt worden^{87a)}, so ist das Merkmal des Zuflusses gegeben. Ähnlich wie beim Vorschuß, der mit der Vereinnahmung zugeflossen ist, auch wenn noch nicht sicher ist, ob die Leistung, für die der Vorschuß gezahlt wird, so erbracht wird, daß der Steuerpflichtige den Vorschuß endgültig behalten darf, kommt es auf das sichere, endgültige Behaltendürfen der Einnahme nicht an^{87b)}. Die Tatsache des Zuflusses kann also durch die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung nicht in die Zukunft hinausgeschoben werden.

Was für das "Zufließen" von Einnahmen ausgeführt worden ist, gilt mit umgekehrten Vorzeichen für das "Abfließen" von Ausgaben, den Werbungskosten (§§ 9 und 9a EStG). Werbungskosten sind die "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" (§ 9 Abs.1 S.1 EStG). Durch die Verwendung des Begriffes "Aufwendung"

87a) Regelmäßig werden die Parteien dann auch eine auflösende Bedingung gewollt haben. Die Grenze zwischen aufschiebender und auflösender Bedingung ist fließend. Vgl. Lehmann-Hübner, BGB-AT, § 35 A IV 1.

87b) BFH, U.v. 205.1954, BStBl 1954 III S.144.

wird darauf hingewiesen, daß es auf das tatsächliche Abfließen wirtschaftlicher Wert und nicht auf die "Vereinbarung" von Rechtsgeschäften ankommt⁸⁸⁾. Werbungskosten können daher nicht aufgrund der zivilrechtlichen Rückwirkung eines bedingten Geschäfts entstehen. Schließt der Steuerpflichtige somit zur Sicherung und Erhaltung seiner Einnahmen einen aufschiebend bedingten Vertrag und tritt die Bedingung ein, so können die damit zivilrechtlich rückwirkend entstehenden Lasten nicht auf das Jahr des Vertragsschlusses zurückbezogen werden, Werbungskosten wirken sich nur im Jahr der tatsächlichen Ausgabe aus.

Wenn der Steuerpflichtige aufgrund eines auflösend bedingten Geschäfts Einnahmen zurückzahlen muß, so wird diese Rückzahlung vom Begriff der Werbungskosten nicht erfaßt, weil die Rückzahlung von Einnahmen nicht zu dem Zweck erfolgt, Einnahmen zu sichern oder zu erhalten (vgl. § 9 Abs.1 S.1 EStG)⁸⁹⁾. Hierfür ist die Rechtsfigur der "negativen Einnahme" gebildet worden⁹⁰⁾. Die "negative Einnahme" wirkt sich steuerlich ebenfalls im Jahre der tatsächlichen Rückzahlung aus. Es ist also in keinem Fall möglich, die Erstattung von Einnahmen "schon im Jahre des ursprünglichen Zuflusses der positiven Einnahme zu berücksichtigen"⁹¹⁾.

Wenn also bei bedingten Geschäften der Zufluß des Wirtschaftsgutes und die Rückzahlung nach Auflösung des Geschäfts in verschiedene Geschäftsjahre fallen, so

88) Weber, Steuerberatungskosten, S.45 ff.(78).

89) FG Nürnberg, U.v. 30.11.1956, EFG 1957 S.271.

90) BFH, U.v. 12.12.1958, BStBl 1959 III S.96;
U.v. 13.12.1963, BStBl 1964 III S.184 (185);
Weber, Steuerberatungskosten, S.112 m.w.Nachw.
Blenke, FR 1967 S.401 m.w.Nachw.
Brosch, DB 1967 S.2000 ff.;
Herrmann-Heuer, Komm., § 9 EStG Anm.3 d ff. m.w.Nachw.
und § 41 EStG Anm.14.

91) Weber, Steuerberatungskosten, S.117.

wirkt sich das in den verschiedenen Geschäftsjahren aus. Der Steuerbescheid für das Jahr, in dem das Wirtschaftsgut zugeflossen ist, kann daher bei Rückzahlung nach Auflösung des bedingten Geschäfts nicht berichtigt werden. Vielmehr werden die mit der Rückabwicklung des Geschäfts zusammenhängenden Belastungen oder Vorteile in dem Geschäftsjahr der tatsächlichen Rückabwicklung berücksichtigt. So stehen den Einnahmen, die in dem einen Geschäftsjahr besteuert worden sind, in dem anderen Geschäftsjahr entsprechende Ausgaben, negative Einnahmen, gegenüber, welche die Einkünfte und damit die Steuerpflicht verringern.

Das Problem der "Steuererstattung" löst sich so in gewisser Hinsicht von selbst, ohne daß dazu die schon abgeschlossene Steuerveranlagung, die zwar den Geschäftsabschluß, nicht aber den Bedingungseintritt erfaßte, neu aufgerollt zu werden braucht und werden darf. Die "Erstattung" liegt in der Verkürzung der steuerpflichtigen Einnahmen des späteren Jahres. Steuerklauseln, die nur eine besondere Art rechtsgeschäftlicher Bedingungen sind, können hier keine Ausnahme machen. Die gesetzliche Lösung trägt den Schwierigkeiten der Verwaltung insofern Rechnung, als diese nicht bei der Rückabwicklung eines jeden bedingten Geschäfts, das irgendwann in der Vergangenheit geschlossen worden ist, sich den Vorgang jenes Steuerabschnitts wieder heraussuchen muß, um hier eine Berichtigung oder Änderung vorzunehmen. Bei der Unzahl von Geschäften, aus denen sich das Einkommen eines Steuerabschnitts zusammensetzt, ist ein sinnvolles Besteuerungsverfahren gezwungen, die abgeschlossenen Steuerfestsetzungen gegen bürgerlichrechtliche Rückwirkungen der einzelnen Geschäfte abzuschirmen⁹³⁾. Bei dem unterschiedlichen, progressiv ansteigenden Einkommensteuertarif wird diese Form der "Erstattung"

93) Grass, StuW 1967 Sp.449 ff.(458, 464).

gerade bei schwankenden Einkommen zu völlig anderen Ergebnissen kommen, als wenn entsprechend den §§ 4 f. StAnpG bei Auflösung des Geschäfts zurückgerechnet wird, welche Steuer in dem früheren Steuerabschnitt ohne das nachträglich aufgelöste Geschäft hätte festgesetzt werden müssen. Doch ist das eher eine Bestätigung als ein Widerspruch zu dem Ziel der Einkommensteuer, die jeweilige Leistungsfähigkeit bezogen auf einen Steuerabschnitt ohne Rücksicht auf andere Steuerabschnitte zugrunde zu legen. Die Härten, die aufgrund der Einkommensprogression und aufgrund des Umstandes, daß nicht ausgeglichene Verluste im allgemeinen nicht vorgetragen werden können, entstehen, können durch eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 131 Abs.1 S.3 AO gemildert werden. Nach dieser Vorschrift

"kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Die Erstattung einer Einnahme ist als negative Einnahme eine steuermindernde Besteuerungsgrundlage. Indem sie aufgrund des § 131 AO schon im Jahre des ursprünglichen Zuflusses berücksichtigt wird, können Härten vermieden werden. Der ursprüngliche Zufluß wird damit rückwirkend neutralisiert"94).

Der Grund dieser Billigkeitsmaßnahme liegt dabei nicht in der Tatsache, daß eine Steuerklausel vereinbart worden ist, sondern darin, daß die Steuerprogression und die beschränkte Möglichkeit eines Verlustvortrages angesichts der Umstände des einzelnen Falles zu einem unbilligen Ergebnis führen würde.

94) Weber, Steuerberatungskosten, S.117, 118.

F. Steuerklauseln bei außerordentlichen Geschäften im Sinne
der §§ 14, 14a Abs.1, §§ 16, 17, 18 Abs.3, § 34 Abs.2
Ziff.1 EStG

Die Vorschriften der §§ 14, 14a Abs.1, §§ 16, 17, 18 Abs.3 EStG erfassen die Fälle, in denen nicht nur die laufenden Einkünfte besteuert werden, sondern darüber hinaus die Einkunftsquelle selbst mit all ihren über Jahre hinaus angestauten Reserven besteuert werden soll. Das Gesetz selbst zählt diese Veräußerungsgeschäfte zu den "außerordentlichen Einkünften" (§ 34 Abs.1 und Abs.2 EStG). Diese weisen Besonderheiten auf, die es Steuerklauseln ermöglichen könnten, bei Auflösung des Geschäfts eine Änderung der Steuerfestsetzung und Erstattung der Steuer herbeizuführen.

Die Rechtsprechung⁹⁵⁾ hält bei Auflösung der Veräußerungsgeschäfte, die in § 34 Abs.2 Ziff.1 EStG genannt sind, die §§ 4 f. StAnpG für anwendbar. Die gleiche Ansicht wird im Schrifttum⁹⁶⁾ vertreten. Becker-Riewald Koch, die diese Vorschriften bei laufend veranlagten Steuern im allgemeinen nicht für anwendbar halten, begründen das damit, daß hier "der Gesichtspunkt der laufenden Veranlagung nicht die volle Durchschlagskraft"⁹⁷⁾ habe. Die Besonderheit wird allgemein in der einmaligen "Zusammenballung"⁹⁸⁾ der Gewinne mehrerer Jahre gesehen. Diese Zusammenballung liegt darin, daß die stillen Reserven unabhängig von den Geschäftsjahren, in denen sie entstanden sind, bei der Veräußerung auf

95) RFH, U.v. 8.11.1933, RStBl 1933 S.1226 ff.(1228);
U.v. 30.10.1935, StuW 1936 Nr.215, Sp.551 ff.
mit Anm. von Veiel;
U.v. 29.4.1936, RStBl 1936 S.678 ff.(680).

96) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 (3);
Littmann, Komm., § 16 EStG RN 33;
Potthast, Rückgängigmachung, S.55, 77.

97) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 (3).

98) Kapp-Brockhoff, Außerordentliche Einkünfte, S.14.

einmal als Gewinn realisiert werden oder unabhängig von den Geschäftsjahren, in denen der Gewinn tatsächlich vereinnahmt wird, für die Besteuerung der vereinbarte Veräußerungspreis zugrundeliegt⁹⁹⁾. Das zeigt sich besonders dann, wenn der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis in Raten erhält¹⁰⁰⁾. Will der Steuerpflichtige dabei in den Genuß des günstigeren Tarifs nach § 34 Abs.1 EStG kommen, so muß er den vereinbarten Veräußerungspreis auf einen Veranlagungszeitraum zusammenfassen, ohne daß auf den tatsächlichen Zufluß der Einnahmen, der sich möglicherweise über mehrere Geschäftsjahre hinweg erstreckt, Rücksicht genommen werden kann¹⁰¹⁾. Zu dem von dem Zufluß losgelösten Veräußerungspreis gehören "auch die im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht fälligen Teile der Gegenleistung"¹⁰²⁾. Wird der Veräußerungspreis also in Raten oder als Rente gezahlt, so sind die künftig fällig werdenden Raten entsprechend abzuzinsen und Renten auf den Veräußerungstag zu kapitalisieren. Der Steuerpflichtige hat allerdings die Wahl¹⁰³⁾, ob er, anstatt den kapitalisierten Betrag auf einmal zu versteuern, lieber die in den verschiedenen Besteuerungsabschnitten zufließenden Einnahmen als laufende Einkünfte versteuern will¹⁰⁴⁾. Dann handelt es sich aller-

99) Vgl. RFH, U.v. 30. 5.1933, RStB1 1933 S.1010;
BFH, U.v. 17.10.1957, BStB1 1957 III S.443;
U.v. 13.12.1961, BStB1 1962 III S.85;
Kapp-Brockhoff, Außerordentliche Einkünfte, S.44 f.

100) Vgl. Kapp-Brockhoff, a.a.O., S.49 f.

101) RFH, U.v. 19. 2.1936, RStB1 1936 S.766;
U.v. 20.10.1937, RStB1 1938 S.92;
U.v. 14. 7.1938, RStB1 1938 S.938;
BFH, U.v. 17.10.1957, BStB1 1957 S. 443.

102) BFH, U.v. 17.10.1957, BStB1 1957 S.443 f.(444).

103) BFH, U.v. 12.6.1968, BStB1 1968 II S.653 f.(654);
Erl. FM Niedersachsen v. 11.6.1969 S.2242 - 7 - 31,
abgedruckt DB 1969 S.1126;
Kapp-Brockhoff, Außerordentliche Einkünfte, S.51;
Littmann, Komm., § 16 EStG RN 38.

104) Eine ähnliche Regelung findet sich in § 30 ErbStG.

dings nicht mehr um einen Veräußerungsgewinn, für den er den ermäßigten Steuersatz des § 34 Abs.1 EStG in Anspruch nehmen kann. Diese Vergünstigung kann auch dann nicht beansprucht werden, wenn für noch ausstehende Raten oder andere Unwägbarkeiten bei der Realisierung des Veräußerungsgewinns Rückstellungen gebildet werden. Rückstellungen mindern nämlich den Gewinn und beseitigen damit den Grund der Vergünstigung, die einmalige Zusammenballung des Veräußerungsgewinns^{104a)}. Das Besondere an der Besteuerung der steuerbegünstigten außerordentlichen Veräußerungsgewinne liegt also darin, daß für ein einzelnes Geschäft der Gewinn und die Steuer gesondert ermittelt werden, wobei die Besteuerung anders als sonst unabhängig davon ist, wann der Gewinn tatsächlich zufließt bzw. realisiert wird. Die Besteuerung knüpft hier daran an, was als Veräußerungspreis vereinbart worden ist, und nicht, wie das sonst der Fall ist, an das, was tatsächlich zugeflossen ist. Die Anknüpfung an die Preisvereinbarung zeigt, daß die Steuer aufgrund eines Rechtsgeschäfts erhoben wird, dessen rückwirkende Auflösung und Rückabwicklung der Besteuerung dieses Geschäfts die Grundlage entzieht. Hier können die §§ 4 f.StAnpG angewendet werden.

Für die Anwendbarkeit der §§ 4 f.StAnpG spricht auch das Ergebnis. Es wird Ungleiches gleich behandelt, wenn man die Rückzahlung von Einnahmen, die einem wesentlich ermäßigten Steuertarif unterlagen, in derselben Weise steuermindernd als negative Einnahme behandelt wie die Rückzahlung von Einnahmen, die dem normalen Steuertarif unterlagen. Die Gleichbehandlung würde zu ungerechten und "absurden" Steuervergünstigungen führen¹⁰⁵⁾.

104a) Kapp-Brockhoff, Außerordentliche Einkünfte, S.44 f.

105) Flume, DB 1970 S.77 ff.(79);
Krah, Inf.1968 S.121 ff.(149);
Littmann, Komm., § 16 EStG RN 33;
Märkle, FR 1968 S.161 ff.(163).

Die Anwendbarkeit der §§ 4 f. StAnpG setzt aber voraus, daß es sich tatsächlich und nicht nur in der Vorstellung der Geschäftspartner um die Rückabwicklung eines außerordentlichen Veräußerungsgeschäfts handelt. Es genügt nicht, daß die Vertragspartner mit der Steuerklausel zum Ausdruck bringen, daß nach ihrer Vorstellung die Voraussetzungen eines außerordentlichen Geschäfts gegeben sind. Nur vermeintlich außerordentliche Geschäfte, die sich in Wirklichkeit als normale Veräußerungsgeschäfte herausstellen, werden auch bei der Rückabwicklung als normale Geschäfte behandelt. Das bedeutet, daß der Veräußerungsgewinn im Jahre des Zufließens (§ 11 Abs.1 EStG) besteuert wird und die Auflösung des Geschäfts erst im Jahre der tatsächlichen Rückabwicklung beim Abfließen (§ 11 Abs.2 EStG) der negativen Einnahmen die Einkünfte und entsprechend die Steuer mindert. Die Rückabwicklung des vermeintlich außerordentlichen Geschäfts wird somit in der laufenden Veranlagung erledigt. Die Steuerpflichtigen können nicht etwa allein durch die Vereinbarung einer Steuerklausel verlangen, daß die vorangegangene Festsetzung entsprechend den §§ 4 f. StAnpG berichtigt wird.

Das wird durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.8.1961 (Schiffsverkauf)¹⁰⁶⁾ bestätigt. In diesem Fall hatte die Vorinstanz in der Veräußerung des einen Schiffes eine Teilbetriebsveräußerung im Sinne der §§ 16 Abs.1 Ziff.1, 34 Abs.2 Ziff.1 EStG gesehen, weil das Schiff einen für sich allein lebensfähigen Teilbetrieb darstelle. Der Bundesfinanzhof beanstandet, daß die Vorinstanz die Rückabwicklung der Veräußerung nicht gemäß den §§ 243, 244 AO, § 4 Abs.2 StAnpG berücksichtigt hatte. Wenn die Vorinstanz nämlich schon davon ausging, daß objektiv ein Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 16 EStG vorlag, so wäre die Anwendbarkeit

106) BStBl 1962 III S.112.

des § 4 StAnpG die notwendige Folge gewesen. Der allgemeine Satz, daß es sich bei der Steuerklausel "um eine zulässige auflösende Bedingung im Sinne des § 4 Abs.1 und 2 StAnpG" handele, kann zwar, wenn man ihn losgelöst von dem entschiedenen Fall sieht, als allgemeine Anerkennung der Anwendbarkeit des § 4 StAnpG bei Auflösung aller steuerklauselbedingten Geschäfte verstanden werden. Das wäre jedoch nicht die "ratio decidendi", sondern allenfalls ein "obiter dictum". Andernfalls wäre es nicht erklärbar, warum der Bundesfinanzhof ohne weitere Erklärung mit der ständigen Rechtsprechung¹⁰⁷⁾ gebrochen hätte, wonach die §§ 4 f. StAnpG bei den laufend veranlagten Steuern nicht anwendbar seien. Das Urteil fügt sich nur dann in die bisherige Linie der Rechtsprechung ein, wenn man, wie es der Bundesfinanzhof offensichtlich tut, davon ausgeht, daß es sich bei dem Schiffsverkaufsfall um die Rückabwicklung eines wirklichen und nicht nur nach Vorstellung der Geschäftspartner außerordentlichen Veräußerungsgewinns im Sinne des § 16 EStG gehandelt hat.

107) Vgl. RfH, U.v. 9. 1.1936, RStBl 1936 S.116;
BFH, U.v. 17. 2.1959, BStBl 1959 III S.250;
U.v. 30. 9.1960, BStBl 1960 III S.465;
U.v. 13.12.1963, BStBl 1964 III S.184;
Becker-Riewald-Koch, Komm., § 4 StAnpG Anm.4 (3);
Beker, Hinfällige Rechtsgeschäfte, S.107 FN 3;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 5 StAnpG RN 8
m.w.Nachw.
Krah, Inf.1968 S.121 ff.(149).

§ 9. Einfluß der Steuerklausel auf die Festsetzung der wichtigsten sonstigen Ertragsteuern

A. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer bemißt sich nach dem Einkommen der Körperschaft innerhalb eines Jahres (§ 5 Abs.1 KStG). Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 6 Abs.1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Die Körperschaftsteuer ist nichts anderes als die Einkommensteuer juristischer Personen, der Körperschaften. Steuerklauseln haben somit auf die Feststellung der Körperschaftsteuer denselben Einfluß wie auf die Einkommensteuer hinsichtlich der Gewinneinkünfte¹⁰⁸⁾. Ein besonderes Problem wird durch die Satzungsklauseln aufgeworfen. Problematisch ist dabei aber nicht so sehr die Gewinnermittlung, als vielmehr die Frage, ob und wie der begünstigte Steuertarif des § 19 Abs.1 und 3 KStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen angewendet werden kann. Diese Frage wird im Zweiten Teil der Arbeit zu erörtern sein¹⁰⁹⁾.

B. Gewerbesteuer

Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist nach § 2 GewStG der Gewerbebetrieb. Dieser ist durch eine wirtschaftliche Selbständigkeit, nachhaltige Tätigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gekennzeichnet (§ 1 GewStDV 1955). Insofern wird also an

108) S.o. S.73 ff.

109) S.o. S.108 ff.

Tatsachen angeknüpft¹¹⁰⁾. Steuerschuldner ist gemäß § 5 Abs.1 S.1 GewStG der "Unternehmer", also derjenige, für dessen Rechnung das Unternehmen tatsächlich betrieben wird (§ 5 Abs.1 S.2 GewStG). Hier ist für eine rechtsgeschäftliche Rückwirkung kein Raum. Wer daher z.B. aufgrund eines Vertrages, der eine Steuerklausel enthält, ein Unternehmen als Unternehmer führt, kann nicht bei Eintritt der in der Steuerklausel enthaltenen Bedingung die Gewerbesteuer zurückverlangen. Die schon entstandene Gewerbesteuerschuld bleibt auch dann bestehen, wenn der Unternehmer zivilrechtlich rückwirkend sein Unternehmen verliert.

Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag, der sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes bestimmt (§§ 6 ff. GewStG). Insofern kann auf die Erörterungen über den Einfluß der Steuerklausel bei der Gewinnermittlung im Einkommensteuerrecht verwiesen werden¹¹¹⁾.

Soweit das Gewerbekapital Besteuerungsgrundlage ist (§§ 6, 12 ff. GewStG), wird das Gewerbekapital nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes gemessen. Da die Gewerbekapitalsteuer zu den laufend erhobenen Steuern zählt, ist eine rückwirkende Berichtigung der Steuerfestsetzung aufgrund des Eintritts einer rechtsgeschäftlichen Bedingung ausgeschlossen (§§ 5, 7 BewG 1965). Der Eintritt der in der Steuerklausel enthaltenen Bedingung führt demnach nicht dazu, daß die Steuerfestsetzungen veranlagter Jahre neu festgesetzt werden müssen.

110) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübel, Komm.,
§ 2 GewStG Anm.6;
Müthling, Komm., § 2 GewStG Anm.2.

111) S.o. S.71 ff.

Zweiter Teil: Satzungsklauseln

1. Abschnitt: Grundlagen

§ 10. Inhalt und Zweck

Steuerklauseln finden sich insbesondere in den Satzungen und Gesellschaftsverträgen von Kapitalgesellschaften als sogenannte "Satzungsklauseln". Sie haben regelmäßig folgenden Inhalt:

- "1. Die Gewährung geldwerter Vorteile an die Gesellschafter oder diesen nahestehende Dritte außerhalb satzungsmäßiger Gewinnverteilungsbeschlüsse ist unzulässig.
2. Rechtsgeschäfte oder Rechtshandlungen der Gesellschaft, die der in Absatz 1 getroffenen Bestimmung widersprechen, sind insoweit unwirksam, als den genannten Personen ein Vorteil zugewendet wird. Der Begünstigte ist in solchen Fällen gegenüber der Gesellschaft zum Wertersatz in Höhe des gewährten Vorteils verpflichtet. Sollte bei einer Vorteilsgewährung an einen nahestehenden Dritten aus rechtlichen Gründen gegen diesen kein Anspruch gegeben sein, so richtet sich der Anspruch gegen den Gesellschafter, dem der Dritte nahesteht.
3. Ob und in welcher Höhe die Zuwendung eines geldwerten Vorteils vorliegt, wird im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Dritten durch eine rechtskräftige Beurteilung der Finanzbehörde oder des Finanzgerichts verbindlich festgestellt."1)

Ferner enthalten Satzungsklauseln die Verpflichtung der Gesellschafter und Geschäftsführer, die verbotswidrig ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaft zurückzugewähren oder zu ersetzen. Die Satzungsklauseln treffen damit Vorsorge für den Fall, daß das von ihnen aufgestellte Verbot mißachtet wurde. Auch für die Nutzungen, die aus der

1) Beckmann, BB 1967 S.532 ff.(537);
ähnlich: Engelhardt, StW 1968 S.129;
Klemm, StW 1966 S.166;
Matthies, DB 1962 S.1093;
Schuwardt, DB 1967 S.139 f.

Die Satzungsklausel geht, soweit ersichtlich, auf einen Vorschlag von Matthies (DB 1962 S.1093) zurück.

verdeckten Gewinnausschüttung bis zur Verwirklichung des Rückgewähranspruchs bezogen werden, ist eine angemessene Entschädigung zu zahlen. Empfangene Geldbeträge sind zu verzinsen²⁾.

Schließlich wird empfohlen, in die Satzungsklausel eine "Ausschüttungsklausel" aufzunehmen³⁾. In dieser Ausschüttungsklausel wird vereinbart, daß, sofern verdeckte Gewinnausschüttungen aufgedeckt worden sind,

"eine nachträgliche Dividendenausschüttung in Höhe des einem oder mehreren Gesellschaftern zugeflossenen Vorteils erfolgen kann, wobei alle Gesellschafter dem vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend gleich zu behandeln sind."⁴⁾

Wie schon der Begriff selbst sagt, werden Satzungsklauseln in die Satzungen von Gesellschaften⁵⁾ eingefügt. Ihr Anwendungsbereich ist daher auf Kapitalgesellschaften, insbesondere Gesellschaften mbH, beschränkt. Infolge des bei dieser Gesellschaftsform häufig anzutreffenden nahe Verhältnisses zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kommen "verdeckte Gewinnausschüttungen" (§ 6 Abs.1 S.2 KStG) häufiger vor als bei Aktiengesellschaften, insbesondere solchen, deren Aktien weit gestreut sind und bei denen der einzelne Aktionär nicht durch kapitalmäßige Beherrschung Einfluß auf die Geschäftsleitung nehmen kann.

Satzungsklauseln sollen verdeckte Gewinnausschüttungen "vermeiden"⁶⁾ oder "rückgängig machen"⁷⁾. Auf diese wird nämlich

2) Vgl. statt vieler Beckmann, BB 1967 S.532 ff.(537); Engelhardt, StW 1968 S.129.

3) el., DB 1969 S.2306 f.(2307).

4) el., a.a.O.

5) Da die GmbH nicht auf einer Satzung, sondern einem Gesellschaftsvertrag (§§ 2 f.GmbHG) beruht, müßte es richtiger "Gesellschaftsvertragsklausel" heißen. Das Wort "Satzungsklausel" ist jedoch kürzer und gibt zu keinen Verwechslungen Anlaß. Vgl. Gruß, Inf.1968 S.79.

6) Böttcher-Beinert, DB 1960 S.37; el., DB 1967, S.536.

7) Littmann, Komm., § 2 EStG Anm. 132.

der Körperschaftsteuersatz von 51 v.H. (49 v.H. für personenbezogene Kapitalgesellschaften) angewandt (§ 19 Abs.1 KStG). Bei offenen Gewinnausschüttungen hingegen wird ein begünstigter Tarif von nur 15 v.H. (26,5 v.H. für personenbezogene Kapitalgesellschaften) angewandt (§ 19 Abs.3 KStG). "Rückgängigmachen" kann hier zweierlei bedeuten. Einmal kann versucht werden, den Gewinn, der verdeckt ausgeschüttet worden ist, überhaupt rückgängig zu machen. Zum anderen kann versucht werden, unter Beibehaltung des Gewinns die verdeckte Ausschüttung rückgängig zu machen. Auf diese Weise sollen Satzungsklauseln einen Weg bahnen, um durch Nachholung der erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen die verdeckten zu offenen "berücksichtigungsfähigen" Gewinnausschüttungen im Sinne des § 19 Abs.3 KStG zu machen und damit in den Genuß des begünstigten Körperschaftsteuertarifs zu kommen.

§ 11. Stellungnahmen zur Satzungsklausel

A. Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat sich mehrfach mit der "Rückgängigmachung" von verdeckten Gewinnausschüttungen befaßt. Soweit es darum geht, die Realisierung des mit der verdeckten Ausschüttung als realisiert anzusehenden Gewinns rückgängig zu machen, lehnt sich die Rechtsprechung eng an die zum Rückgängigmachen von "Entnahmen" im Einkommensteuerrecht gefundenen Grundsätze an. Die davon zu unterscheidende Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung, die nachträglich in der Handelsbilanz ausgewiesen wird, mit steuerlicher Wirkung noch "offen" ausgeschüttet werden kann, hat erst seit Einführung des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs in § 19 Abs.1 und 3 KStG 1955 die Rechtsprechung beschäftigt. Der Bescheid des Reichsfinanzhofs vom 24.4.1934⁸⁾ behandelt nur die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung, die später zurückgewährt wird, dem Gewinn der Gesellschaft hinzugerechnet werden

8) (bestätigt durch U.v. 5.2.1935), RStBl 1935 S.745.

muß. In dem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fall hatte eine Aktiengesellschaft ihren Gesellschaftern Aktien einer anderen Gesellschaft zu einem Buchwert, der unter dem Börsenwert lag, überlassen. Die Gesellschafter hatten diese Aktien später zurückgegeben. Der Reichsfinanzhof sah in der Überlassung der Aktien eine "Entnahme der Aktien aus dem Betriebsvermögen" und wandte auf sie die Grundsätze zur Rückgängigmachung von Entnahmen an. Er entschied, daß die Ausschüttung "grundsätzlich" nicht rückgängig gemacht werden könne.

"Ausnahmen könnte man höchstens dann zulassen, wenn der Zusammenhang der Maßnahme mit einem Irrtum über die steuerliche Auswirkung klar nachgewiesen ist, Schiebungen nicht in Frage kommen können und die Maßnahme sich nicht anderweitig bereits steuerlich ausgewirkt hat (vgl. U. RFH v. 17.7.1930 (RStBl 1930 S.633)). Ein solcher Ausnahmefall ist aber hier nicht gegeben. Die Bfin war sich offensichtlich von vornherein über die möglicherweise eintretende steuerliche Wirkung der Entnahme der Aktien aus dem Betriebsvermögen im klaren"8a).

Der Reichsfinanzhof sah also die verdeckte Gewinnausschüttung ebenso wie eine Entnahme als eine Gewinnrealisierung an, die als solche durch spätere Rückgewähr nicht ungeschehen gemacht werden könne.

Der Bundesfinanzhof übernahm im Urteil vom 10.4.1964⁹⁾ diese Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. In diesem Urteil ließ er ausnahmsweise die Rückgängigmachung zu. Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Eine Gesellschaft mbH hatte 1950 ihren Gesellschaftern Beträge von insgesamt 440.000 DM gutgeschrieben. Dabei war unklar geblieben, ob es sich um Darlehen oder Tätigkeitsvergütungen handelte. Die Beträge waren aufgrund dieser Unklarheit als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet worden. Sie unterlagen infolgedessen der Mindestbesteue-

8a) RFH, a.a.O.

9) RStBl 1962 III S.255.

rung nach § 17 KStG 1950 mit einem Steuersatz von 60 v.H. und obendrein bei den Empfängern, den Gesellschaftern, einem damals bis 95 v.H. gestaffelten Einkommensteuersatz. Die Gesellschafter zogen es angesichts dieser Steuerbelastung vor, die Beträge an die Gesellschaft zurückzuzahlen. Der Bundesfinanzhof sah in der damaligen Besteuerung eine unbillige Härte, mit der die Steuerpflichtigen nicht hätten rechnen können, und ließ die Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung ausnahmsweise zu. Dabei legte er die überkommenen Grundsätze zur Rückgängigmachung von Entnahmen zugrunde.

"Voraussetzung für diese Ausnahme von dem sonst geltenden Grundsatz, daß Unklarheiten bei Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter zuungunsten der Beteiligten gewertet werden können, ist, daß die Beteiligten offensichtlich die steuerlichen Folgen ihrer Handlungsweise nicht übersahen, daß sie bei Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen den Tatbestand zweifelsfrei nicht verwirklicht hätten, daß der Sachverhalt spätestens bis zur Aufstellung der Bilanz endgültig klargestellt und gegebenenfalls der frühere Zustand wiederhergestellt und daß schließlich die Bilanz innerhalb einer angemessenen Frist nach dem Bilanzstichtag aufgestellt wird. Dieser Schwebezustand wird nur dann anzunehmen sein, wenn die steuerlichen Folgen eines Vorgangs so hart sind, daß es bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs und seiner Folgen als ausgeschlossen angesehen werden muß, daß die Beteiligten das Rechtsgeschäft in Kenntnis der Rechtsfolgen durchgeführt hätten.

Geht man von diesen Grundsätzen aus, so sieht es der Senat als erwiesen an, daß die Beteiligten die Zahlungen an die Gesellschafter der GmbH nicht durchgeführt hätten, wenn ihnen die steuerlichen Folgen klargeworden wären. Denn der Betrag unterliegt als verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur der Mindestbesteuerung nach § 17 KStG 1950 mit einem Steuersatz von 60 v.H., sondern außerdem auch bei den Empfängern einer damals bis 95 v.H. gestaffelten Einkommensteuer, wenn es sich tatsächlich um Tätigkeitsvergütungen handelte".

Mit der Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen in offene umgewandelt werden können, beschäftigte sich der

Bundesfinanzhof im Urteil vom 30.11.1966¹⁰⁾. Eine GmbH hatte ihren Gesellschafter-Geschäftsführern für die Jahre 1954-1956 eine Tantieme gezahlt, die sich bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1959 als unangemessen hoch herausstellte. Die Tantiemen waren folglich als verdeckte Gewinnausschüttungen dem Gesellschaftsgewinn hinzuzurechnen (§ 6 Abs.1 S.2 KStG). Die Gesellschaft mbH beantragte,

"die Bilanzen dergestalt zu ändern, daß die Tantiemerrückstellungen als Gewinn ausgewiesen würden und auf diesem Wege der begünstigte Steuersatz des § 19 Abs.3 KStG 1955 angewendet werde".

Der Bundesfinanzhof erkannte, daß damit im Ergebnis

"für fast alle bei späterem Aufgriff durch die Betriebsprüfung festgestellte verdeckte Gewinnausschüttungen der günstigere Körperschaftsteuertarif für berücksichtigungsfähige Gewinnausschüttungen gem. § 19 Abs.1 Ziff.1 S.2 in Verbindung mit § 19 Abs.3 Satz 1 KStG zu gewähren (sei)"¹¹⁾.

Damit soll aber die Satzungsklausel nicht abgelehnt werden¹²⁾. Vielmehr wird mit dieser Bemerkung die Auffassung zurückgewiesen, "daß es ganz allgemein gegen die Grundsätze des billigen Ermessens verstoße, wenn in derartigen Fällen einem Antrag auf Bilanzänderung nach § 4 Abs.2 EStG nicht stattgegeben werden"¹³⁾. Für den Regelfall will der Bundesfinanzhof die Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen allerdings ausschließen. Mit Hinweis auf die zur Rückgängigmachung von Entnahmen ergangene Rechtsprechung sei die ausnahmsweise Zulässigkeit der Umwandlung in offene Gewinnausschüttungen davon abhängig,

10) BStBl 1967 III S.152.

11) BFH, a.a.O.

12) Vgl. Anmerkung zum BFH, U.v. 30.11.1966, DStZ (A) 1967 S.166.

13) Gruß, Inf. 1968 S.79 f.(80).

"daß die Beteiligten offensichtlich die steuerlichen Folgen ihrer Handlungsweise nicht überblicken konnten, diese Folgen ungewöhnlich hart sind und daß spätestens bis zur Aufstellung der Bilanz der frühere Zustand wiederhergestellt wird. Im Schrifttum wird hierzu die Meinung vertreten, daß es sich nur um seltene Ausnahmefälle handeln kann, in denen eine verdeckte Gewinnausschüttung nachträglich durch Bilanzänderung rückgängig zu machen ist"14).

Der Bundesfinanzhof deutet aber ausdrücklich darauf hin, daß er anders entscheiden könnte, wenn, was im vorliegenden Fall nicht geschehen war, eine Satzungsklausel vereinbart worden wäre.

Ein Wandel deutet sich im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.7.1969¹⁵⁾ an. In diesem Urteil wird nämlich die Möglichkeit einer Umwandlung von verdeckten in offene Gewinnausschüttungen nicht mehr von den Erfordernissen abhängig gemacht, die für die Rückgängigmachung von Entnahmen gelten. Diese Umwandlung in offene Gewinnausschüttungen wird einzig von den handelsrechtlichen Vorschriften abhängig gemacht. Dabei wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die Gewinnverteilungsbeschlüsse der Gesellschafterversammlung in der gleichen Weise geändert werden können, wie sie gefaßt worden sind. Die Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses sei steuerlich anzuerkennen, wenn sie nicht willkürlich, d.h. durch eine nicht unbedeutende Änderung des steuerlichen Gewinns aufgrund einer Betriebsprüfung veranlaßt worden sei. Voraussetzung sei aber eine Anpassung des Handelsbilanzgewinns. In dem zu entscheidenden Fall wurde die steuerliche Anerkennung des geänderten Gewinnverteilungsbeschlusses nicht versagt, weil die für die Rückgängigmachung von Entnahmen geltenden Grundsätze nicht erfüllt waren, sondern deshalb, weil die Handelsbilanz nicht entsprechend geändert worden war.

14) BFH, BStBl 1967 S.152.

desgl. BFH, U.v. 18.2.1970, BStBl 1970 II, S.526.

15) BStBl 1969 II S.634.

Im Urteil vom 23.9.1970¹⁶⁾ hat der Bundesfinanzhof zu den steuerlichen Auswirkungen des in § 30 GmbHG und in einer Satzungsklausel enthaltenen Verbots verdeckter Gewinnausschüttungen Stellung genommen. Das diesem Verbot entsprechende Gebot, die verdeckten Gewinnausschüttungen durch Ersatzansprüche gegen die begünstigten Gesellschafter zu neutralisieren, führe nicht zu einer Herabsetzung des Gesellschaftsgewinns. Die verdeckten Gewinnausschüttungen seien diesem in jedem Falle hinzuzuzählen. In Wahrheit wolle die GmbH daher nicht eine Minderung des Gesellschaftsgewinns, sondern die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen (§ 19 Abs.3 KStG) erreichen. Dieses Ziel habe hier nicht erreicht werden können, weil es an einem entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß der Gesellschafterversammlung gefehlt habe. Auch hier hat der Bundesfinanzhof also von den Erfordernissen, die für die Rückgängigmachung von Entnahmen gelten, abgesehen.

Schließlich hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 26.1.1972^{16a)} die Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung durch nachträgliche Aktivierung des Rückgewähranspruchs und nachträgliche Ausschüttung aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausdrücklich anerkannt. In dem zu entscheidenden Fall hatte die steuerpflichtige Aktiengesellschaft ihrer beherrschenden Gesellschafterin ein Aktienpaket als Vorleistung auf die für 1964 zu erwartende Dividende überlassen. Diese Vorleistung einer "Naturaldividende" wurde vom Bundesfinanzhof als nach § 52 AktG 1937 unzulässige verdeckte Gewinnausschüttung angesehen.

16) BStBl 1971 II S.64.

16a) BStBl 1972 II S.547.

"Die darin liegende verdeckte Gewinnausschüttung kann jedoch dadurch in eine offene Gewinnausschüttung umgewandelt werden, daß in der Bilanz für dieses Geschäftsjahr ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft aktiviert und der dadurch entstehende Gewinn durch Gewinnverteilungsbeschluß ausgeschüttet wird ... Voraussetzung für eine nach § 19 Abs.3 KStG berücksichtigungsfähige Ausschüttung ist dabei jedoch, daß die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht"16b).

B. Verwaltung

Die Finanzminister der Länder haben 1965 in einem koordinierten Erlaß¹⁷⁾ ein einheitliches Verfahren für Satzungsklauseln festgelegt. Der Erlaß verwendet den Ausdruck "Satzungsklausel" nicht. Daß er diese meint, ergibt sich jedoch aus dem Inhalt. Er bezieht sich nämlich darauf,

"daß der Leistungsverkehr zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nach steuerrechtlichen Grundsätzen abzurechnen ist und daß bei Verstößen gegen diesen Grundsatz der zu Unrecht begünstigte Gesellschafter verpflichtet ist, den ihm zugewandten Vorteil zurückzuerstatten oder wertmäßig zu ersetzen"18).

Der Erlaß stellt zunächst fest, daß es für die Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft, die Gewinne verdeckt ausgeschüttet hat, gleichgültig ist,

"ob die durch eine solche Maßnahme verursachte steuerlich unzulässige Gewinnminderung dadurch beseitigt wird, daß der an die Gesellschafter aufgrund der Klausel bestehende Anspruch auf Rückerstattung in der Bilanz aktiviert oder der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz hinzugerechnet wird".

16b) BStBl 1972 II S.549.

17) Vgl. Erl. FM NW v. 20.8.1965 S.2520 - 7 VB 4, Steuerrecht der Unternehmung, Heft 29 S.19; Erl. FM Hessen v. 22.7.1965 S.2520, DB 1965 S.1233; Vfg OFD Koblenz v. 1.6.1965 S.2520 A, DStZ (B) 1965 S.291.

18) Erl. FM NW v. 20.8.1965, a.a.O.

Bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft spiele die Satzungsklausel keine Rolle.

Der Erlaß führt weiter aus, daß die im Wege der Bilanzberichtigung nachträglich vorgenommene Aktivierung der Erstattungsansprüche den Handelsbilanzgewinn erhöhen könne. Der so erhöhte Handelsbilanzgewinn könne aufgrund eines neuen, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgeschüttet werden. Solange das Ausschüttungsrecht nicht verwirkt sei, sei die Ausschüttung im Sinne des § 19 Abs.3 S.1 KStG zu berücksichtigen. Der Erlaß sieht das Ausschüttungsrecht mit Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.4.1957¹⁹⁾ als verwirkt an, "wenn die Gesellschaft an die bisherige Entschließung nach Treu und Glauben gebunden ist". Bei den hier in Betracht kommenden Sachverhalten, d.h. bei Verwendung der Satzungsklauseln, würden jedoch in aller Regel die Grundsätze von Treu und Glauben einer steuerlich wirksamen Ausschüttung nicht entgegenstehen.

Der Erlaß nimmt aber nicht nur zum Einfluß der Steuerklauseln auf den Gewinn der Gesellschaft Stellung. Er geht auch weiter auf die davon scharf zu unterscheidende Besteuerung des Gesellschafters ein und behandelt die Auswirkung der Steuerklausel auf die Besteuerung des dem Gesellschafter verdeckt zugeflossenen und nun zurückzahlenden Gewinns. Der Erlaß lehnt es ab, daß die Rückerstattung des aufgrund der Steuerklausel unzulässig erlangten Vorteils bei der Besteuerung des Gesellschafters auf das Jahr zurückbezogen wird, in dem der Gesellschafter den Vorteil erhalten hat. Die abgeschlossene Steuerveranlagung des Gesellschafters könne nicht wieder aufgerollt werden. Die Rückerstattung des Betrages könne aber im Veranlagungszeitraum der Rückzahlung als negative Einnahme berücksichtigt werden²⁰⁾.

19) BFH, U.v. 30.4.1957, BStBl 1957 III S.219.

20) Vgl. BFH, U.v. 13.12.1963, BStBl 1964 III S.184.

C. Schrifttum

Das Schrifttum zur Satzungsklausel²¹⁾ ist ebenso zahlreich wie zur Steuerklausel allgemein²²⁾. Die Satzungsklausel wird im allgemeinen als eine "Unterart der Steuerklausel"²³⁾ angesehen. Die zahlreichen Aufsätze zur Satzungsklausel können nicht im einzelnen dargestellt werden. Im wesentlichen geht es im Schrifttum um folgende Fragen: Zum einen geht es darum, ob durch die "Rückgängigmachung"²⁴⁾ oder "Vermeidung"²⁵⁾ verdeckter Gewinnausschüttungen die Entstehung des verdeckt ausgeschütteten Gewinns überhaupt "rückgängig" gemacht werden kann. Gedacht ist dabei an den Fall, daß die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Gegenstand unter dem Verkehrswert zum Buchwert überlassen hat. In Höhe der Differenz zwischen dem

21) Böttcher-Beinert, DB 1966 S.87;
Ehlers, BB 1962 S.142 ff.;
el., DB 1967 S.836;
Engelhardt, StWa 1968 S.129 ff.;
Gaffron, GmbHRR 1971 S.38 ff.;
Genschmer, DB 1963 S.1585 ff.;
Grass, StuW 1967 Sp.449 ff.;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, Komm., § 225 AO Anm.15;
Klemm, StWa 1966 S.166 ff.;
ders., DB 1966 S.1624 f.;
Littmann, Komm., § 2 EStG Anm.132;
Nissen, DB 1971 S.2226 ff.;
Theis, DB 1967, S.1198 ff.;
Tipke, NJW 1968 S.865 ff.;
w., DStZ (A) 1967 S.166;
Weissenborn, BB 1971 S.1317 ff.

22) S.o. S.8 ff.
Maassen, FR 1972 S.78 ff. m.w.Nachw.

23) Weissenborn, BB 1971 S.1317 ff.(1320);
Littmann, Komm., § 2 EStG Anm.132.

24) Littmann, a.a.O.

25) Böttcher-Beinert, DB 1966 S.87;
Ehlers, BB 1962 S.1426;
el., DB 1967 S.836.

Verkehrswert und dem Buchwert ist der Gesellschaft damit ein Gewinn entstanden und verdeckt ausgeschüttet worden. Wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand nach Auflösung des satzungsklauselbedingten Vertrages an die Gesellschaft zurückgewährt, so fragt es sich, ob dieser wieder zum Buchwert in die Bilanz eingestellt werden kann. Damit stellt sich das gleiche Problem, das sich schon bei der Rückgängigmachung realisierter Einnahmen und Entnahmen gestellt hat. Die oben im Zusammenhang mit der Einkommensteuer gefundenen Grundsätze sind übertragbar^{25a)}. Die zivilrechtlich rückwirkende Veränderung vertraglicher Verhältnisse läßt auch hier die Realisierung von Einnahmen und Gewinnen regelmäßig unberührt.

In Verbindung mit der Satzungsklausel stellt sich nur insofern ein neues, noch nicht erörtertes Problem, als es darum geht, ob die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen, die erforderlich sind, um eine Ausschüttung als offene Gewinnausschüttung im Sinne des § 19 Abs.3 KStG berücksichtigen zu können, mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden können²⁶⁾. Die eigentliche Frage lautet daher, ob es steuerlich noch nachträglich möglich ist, die bei Entdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung entstehenden Rückgewähransprüche dem Handelsbilanzgewinn hinzuzufügen und den Gewinnverteilungsbeschluß entsprechend zu ändern. Von der steuerlichen Anerkennung dieser nachträglichen Änderung von Bilanz und Gewinnverteilungsbeschluß hängt es nämlich ab, ob der günstigere Körperschaftsteuertarif des § 19 Abs.3 KStG zu zahlen ist oder ob es bei dem wesentlich höheren Körperschaftsteuertarif verbleibt.

25a) S.o. S.79 ff.

26) Gaffron, GmbHHR 1971 S.38 ff.(39);
Gruß, Inf. 1968 S.79 f.

Wenn deshalb von "Rückgängigmachung" oder "Vermeidung"^{26a)} verdeckter Gewinnausschüttungen gesprochen wird, so trifft das nicht den Kern des Problems. Es geht nicht um die Vermeidung der verdeckten Gewinnausschüttungen selbst, sondern um die Möglichkeit ihrer Umwandlung in offene Gewinnausschüttungen. Aus diesem Gesichtswinkel ist auch der Vorschlag von Böttcher-Beinert^{26b)} zu betrachten, aufschiebend bedingte Satzungsklauseln zu verwenden. Danach soll die Gesellschaft ihren Gesellschaftern eine in Aussicht genommene Zuwendung unter der aufschiebenden Bedingung zusagen, daß das Finanzamt die Zuwendung als Betriebsausgabe anerkenne, und dafür eine Rückstellung bilden. Wenn das Finanzamt die Anerkennung versage, so sei die Rückstellung wieder aufzulösen. "Die Frage nach einer verdeckten Gewinnausschüttung (stelle) sich jedoch nicht"^{26c)}. Indem Böttcher-Beinert jedoch unberechtigte und deshalb wieder aufzulösende Rückstellungen für verdeckte Gewinnausschüttungen an die Stelle der verdeckten Gewinnausschüttungen selbst stellen, wird die entscheidende Frage nicht gelöst. Entscheidend geht es darum, ob noch nachträglich die Voraussetzungen berücksichtigungsfähiger, offener Ausschüttungen (§ 19 Abs.3 KStG) geschaffen werden können. Hingegen ist es unerheblich, ob der steuerliche Gewinn durch unberechtigte Rückstellungen oder durch verdeckte Gewinnausschüttungen in unzulässiger Weise verringert worden ist.

26a) el., DB 1967 S.826.

26b) DB 1966 S.87 ff.;
ähnlich Ehlers, BB 1962 S.1426 ff.

26c) Böttcher-Beinert, DB 1966 S.89.

II. Abschnitt: Begriff der "verdeckten Gewinnausschüttung"

§ 12. Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttungen nach § 6 Abs.1 S.2 KStG

Da Satzungsklauseln das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen zum Inhalt haben, ist zunächst eine Klärung dieses Begriffs erforderlich. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung findet sich in § 6 Abs.1 S.2 KStG. Eine gesetzliche Begriffsbestimmung enthält diese Vorschrift nicht. § 19 KStDV erläutert den Begriff anhand einiger Beispiele. Eine umfassende Begriffsbestimmung wird darin auch nicht gegeben. Sie läßt sich nur aus der Funktion dieses Begriffes im geltenden System der steuerlichen Doppelbelastung der Gewinne aus Kapitalgesellschaften entnehmen. Für die Körperschaftsteuer muß das Einkommen der Gesellschaft unverkürzt, d.h. vor der Ausschüttung des Gewinns festgestellt und besteuert werden. Was der Gesellschafter aus der Kapitalgesellschaft an Einkünften bezieht, muß darüber hinaus bei ihm als "Einkünfte aus Kapitalvermögen" (§ 2 Abs.3 Ziff.5; § 20 EStG) erfaßt werden. Die vom Gesetz geforderte Besteuerung verlangt also, daß alle Vorteile, die der Gesellschafter im Hinblick auf seine Gesellschafterstellung erhält, zunächst der körperschaftlichen Einkommenssphäre zugerechnet werden²⁷⁾. Ohne auf die vielfältigen möglichen Auswirkungen²⁸⁾ einer verdeckten Gewinnausschüttung in Unternehmenszusammenschlüssen im einzelnen eingehen zu können, genügt im Rahmen dieser Untersuchung die Feststellung, daß die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 6 Abs.1 S.2 KStG in allen Fällen dazu dient, den steuerlichen Gewinn der

27) Immenga, Personalistische Kapitalgesellschaft, S.219.

28) Nissen, DB 1971 S.2226 ff.(2233);
vgl. Thiel, DB 1962 S.1482 ff.(1487).

ausschüttenden Gesellschaft "richtig" zu ermitteln. Damit sollen "über die wirtschaftliche Betrachtungsweise Gewinnverschiebungen zur Umgehung der steuerlichen Doppelbelastung der Gewinne"²⁹⁾ einer Kapitalgesellschaft verhindert werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind dadurch gekennzeichnet, daß mit Rücksicht auf die Gesellschafterstellung ein unangemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung vereinbart worden ist. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle Vorteile, die von einer Kapitalgesellschaft außerhalb des nach Gesellschaftsrecht vorgeschriebenen Gewinnverwendungsbeschlusses an die Gesellschafter oder Personen, die diesen nahestehen, erbracht werden, soweit die Vorteile mit Rücksicht auf die Gesellschafterstellung zugewendet werden. Die Vorteile sind mit Rücksicht auf die Gesellschafterstellung zugewendet, wenn sie ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer einer GmbH bzw. Geschäftsleiter einer Aktiengesellschaft (§ 93 Abs.1 S.1 AktG) einem nicht an der Gesellschaft beteiligten Dritten nicht gewährt hätte³⁰⁾.

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung findet sich also zwar im Steuerrecht. Er betrifft aber das Verhältnis von Gesellschaft und Gesellschafter und damit zunächst ein gesellschaftsrechtliches Problem.

29) Glade, Beilage zu FR 1/1966 S.19;
ders., GmbHR 1963 S.81 ff.;
Nissen, DB 1971 S.2226 ff.(2233).

30) RFH, U.v. 25.7.1934, RStBl 1934 S.1363;
BFH, U.v. 22.4.1964, BStBl 1964 III S.370;
U.v. 16.3.1967, BStBl 1967 III S.626;
U.v. 10.5.1967, BStBl 1967 III S.498;
U.v. 13.9.1967, BStBl 1967 III S.791;
U.v. 22.4.1971, BStBl 1971 II S. 600;
vgl. Glade, Angemessene Vergütungen, S.4 f. m.w.Nachw.

§ 13. Verdeckte Gewinnausschüttungen als gesellschafts-
rechtliches Problem

A. Verbot der Einlagerückgewähr in der Aktiengesellschaft

1. Rechtliche Tragweite der §§ 57, 62 AktG

Das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen ist weder im Aktiengesetz von 1965 (BGBI I S.1089 ff.) noch im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung von 1892³¹⁾ ausdrücklich genannt worden. In beiden Gesetzen ist aber ein Verbot der Rückgewähr von Einlagen enthalten. Dieses ist besonders umfassend im Aktiengesetz geregelt worden.

§ 57 Abs.1 S.1 AktG bestimmt, daß die "Einlagen" den Aktionären nicht zurückgewährt werden dürfen; § 62 Abs.1 S.1 AktG ordnet an, daß die Aktionäre Leistungen, die sie entgegen den Vorschriften des Aktiengesetzes von der Gesellschaft empfangen haben, zurückgewähren müssen; § 93 Abs.3 AktG verpflichtet die Vorstandsmitglieder zum Ersatz, wenn entgegen dem Aktiengesetz Einlagen an die Aktionäre zurückgewährt werden (Ziff.1) oder den Aktionären entgegen den Vorschriften des Aktiengesetzes Zinsen oder Gewinnanteile gezahlt werden (Ziff.2). Diese Vorschriften sind im Zusammenhang mit § 58 Abs.5 AktG zu sehen, der bestimmt, daß vor der Auflösung der Gesellschaft nur der Bilanzgewinn unter die Aktionäre verteilt werden darf.

Das Verbot der Einlagenrückgewähr ist seit jeher Bestandteil des Aktienrechts gewesen³²⁾. Es ist nach ständiger Rechtsprechung weit auszulegen³³⁾. Nicht nur das auf den Nennwert oder einen etwaigen höheren Ausgabekurs der

31) In der Fassung der Bek.v. 20.5.1898, RGBI S.846 mit den späteren Änderungen.

32) Vgl. §§ 213, 215 HGB v. 10.5.1897 (RGBI S.219); §§ 52, 54 AktG v. 30.1.1937 (RGBI S.107).

33) RG, JW 1930 Sp.3730 Nr.1;
RGZ Bd.54 S.132; Bd.77 S.131; Bd.107 S.161.

Aktie an die Gesellschaft Geleistete solle nicht zurückgezahlt werden dürfen. Vielmehr seien die Gesellschafter an die im Aktiengesetz vorgesehene Gewinnverteilung und Ausweisung des Gewinns auch dann gebunden, wenn die Vermögensvorteile, welche die Gesellschafter von der Gesellschaft durch Vertrag erhalten, dank eines ausreichend großen Gesellschaftsvermögens nicht zu Lasten des Grundkapitals gehen würden und sogar aus dem Jahresgewinn entnommen werden könnten. Die im Verbot der Einlagerückgewähr liegende Begrenzung der Ansprüche des Aktionärs,

"der jeder Aktionär kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft ipso jure unterworfen ist und die allerdings sowohl zum Schutze des mit der Aktiengesellschaft kontrahierenden Publikums als auch im Interesse der Gesamtheit der Aktionäre getroffen ist (RGZ 54, 132), schließt jeden vermögensrechtlichen Anspruch des Aktionärs als solchen auf etwas anderes als den bilanzmäßigen Gewinn des verflossenen Geschäftsjahres für die Zeit des Bestehens der Aktiengesellschaft als Erwerbsverein aus (vgl. RGZ 77, 131)"³⁴⁾.

Auch die Rechtslehre hat das Verbot der Einlagenrückgewähr als Verbot jeder verschleierten Art von Gewinnausschüttung verstanden³⁵⁾. So sieht Fischer³⁶⁾ die Bedeutung des Verbots der Einlagenrückgewähr darin,

"jeden Anspruch des Aktionärs als solchen auf etwas anderes als den bilanzmäßigen Gewinn des verflossenen Jahres gegenüber der Gesellschaft auszuschließen".

34) RGZ Bd. 107 S.161.

35) Ballerstedt, Kapital, S.122 ff. m.w.Nachw.; Baumbach-Hueck, Komm., § 57 AktG Anm.1; Fischer, Großkomm., AktG, § 52 Anm.3; Godin-Wilhelmi, Komm., § 57 Anm.III 1; Mestmäcker, Verwaltung, S.224 ff.(234).

36) Großkomm., AktG, § 52 Anm.3.

Ähnlich weisen auch Baumbach-Hueck³⁷⁾ und Godin-Wilhelmi³⁸⁾ darauf hin, daß unter das Verbot der Einlagenrückgewähr im Aktiengesetz jede versteckte, d.h. nicht in der Jahresbilanz ausgewiesene Verteilung von Gesellschaftsvermögen falle. Ballerstedt³⁹⁾ zieht daraus den Schluß:

"...kurz, das ganze an Erscheinungsformen der verschiedensten Art überaus reiche Gebiet der verdeckten Gewinnausschüttung gehört in den Anwendungsbereich der §§ 52, 54 AktG", heute der §§ 57, 62 AktG 1965.

Der Gesetzgeber schließlich hat das Verbot der Einlagenrückgewähr bewußt in diesem weiten, das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung umfassenden Sinn in das Aktiengesetz von 1965 übernommen. In der Begründung zum Regierungsentwurf⁴⁰⁾ heißt es:

"Es besteht kein Anlaß, dieses strenge Verbot, das auch die sogenannte verdeckte Gewinnausschüttung umfaßt, zu lockern".

Diese weite Auslegung des Verbots der Einlagenrückgewähr folgt aus dem Sinn und Zweck der §§ 57, 62 AktG. Diese Vorschriften sollen nicht nur zum Schutz der Gesellschaftsgläubiger das Nominalkapital sichern, sondern "mit gleicher Dringlichkeit"⁴¹⁾ zum Schutz des Minderheitsaktionärs die Gleichbehandlung der Aktionäre erreichen. Der Großaktionär, der über seine kapitalmäßige Beteiligung Einfluß auf die Geschäftsleitung nehmen kann, soll daran gehindert werden, auf vertraglichem Wege Teile des Gesellschaftsgewinns an sich vorwegzunehmen. Diesem Ziel dient letztlich auch das bilanzrechtliche Gebot, den Gewinn vollständig auszuweisen. Die Zulässigkeit stiller Reserven widerspricht dem nicht. Stille Reserven verschieben den Gewinn nur. Bei verdeckten

37) Baumbach-Hueck, Komm., § 57 Anm.1.

38) Komm., § 57 AktG Anm.III 1.

39) Kapital, S.124.

40) BT-Drucksache IV/171, Begründung zu § 57; Kropff, Materialien, S.73.

41) Ballerstedt, Kapital, S.7.

Gewinnausschüttungen hingegen geht der Gewinn verloren⁴²⁾. Nur bei einem Verbot der Gewinnausschüttung auf vertraglichem Wege kann auch die alleinige Zuständigkeit der Hauptversammlung für die Gewinnverteilung gewahrt bleiben. Dem Grundsatz der Kapitalerhaltung, dem Gleichbehandlungsgrundsatz und der Zuständigkeit der Hauptversammlung für die Gewinnverteilung dient das Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung in den §§ 57, 62 AktG "auf eine höchst einfache Weise zugleich"⁴³⁾.

"Gerade für eine Gesellschaftsform, die auf einen großen Kreis möglicherweise unbekannter, räumlich weit verstreuter, rasch wechselnder und mit der Gesellschaft nicht durch persönliche Bande verknüpfter Anteilseigner berechnet ist, bei der mangelnden Verbundenheit der Gesellschaft untereinander und dem Fehlen rechtlicher Beziehungen zum Vorstände kann nur eine Form der Gewinnberechnung, die von formalen Begriffen und Regelungen ausgeht, das unerläßliche Maß von Nachprüfbarkeit und Durchsichtigkeit gewährleisten. Als Kehrseite zeigte sich denn auch, wie wenig vollständig der Schutz des übergangenen Aktionärs ist, wenn verdeckte Ausschüttungen tatsächlich geleistet werden"⁴⁴⁾.

Mestmäcker^{44a)} weist im Zusammenhang mit dem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen auf dessen "zentrale Bedeutung"^{44b)} und Aufgabe hin, die Verwaltungsbefugnisse der Gesellschaftsorgane und die Einflußmöglichkeiten der Mehrheitsaktionäre auf ein gesellschaftsrechtlich zulässiges Maß zu beschränken. Der Mehrheitsaktionär erlangt durch seinen "umfassenden, oft unsichtbaren Einfluß auf die Verwaltung"^{44c)} eine Machtstellung, deren Mißbrauch vom Gesellschaftsrecht verhindert werden muß. Die Rückgewährpflicht des § 62 AktG wird dabei durch die Ersatzpflicht des § 117 AktG verstärkt. Wenn sich der Mehrheitsaktionär vorsätzlich zum Schaden der Gesellschaft

42) Ballerstedt, Kapital, S.133.

43) Ballerstedt, Kapital, S.158.

44) Ballerstedt, Kapital, S.158.

44a) Mestmäcker, Verwaltung, S.220 ff.

44b) Mestmäcker, Verwaltung, S.238.

44c) Mestmäcker, Verwaltung, S.240.

oder ihrer Aktionäre gesellschaftsfremde Sondervorteile verschafft, macht er sich nach § 117 Abs.1 AktG ersatzpflichtig. Daneben haften die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats, "wenn sie unter Verletzung ihrer Pflichten gehandelt haben" (§ 117 Abs.2 AktG), wobei sie die Beweislast dafür trifft, daß sie die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns angewendet haben (§ 117 Abs.2 S.2 AktG). Dabei wird ein gesellschaftsfremder Sondervorteil nicht durch den Nachweis ausgeschlossen, daß bestimmte, außerhalb der Gesellschaft stehende einflußreiche Lieferanten, Kunden oder Kreditgeber ähnliche Vorteile erhalten. Nicht alles, was bei diesen angemessen ist, ist auch dem Mehrheitsaktionär gestattet^{44d)}. Es besteht eine tatsächliche Vermutung dafür, daß der Mehrheitsaktionär, der einen Sondervorteil erhalten hat, vorsätzlich unter Benutzung seines Einflusses handelte, seinen Einfluß auf die Gesellschaft also bewußt ausgenutzt hat, um den Sondervorteil zu erhalten. "Es widerspricht der Lebenserfahrung, daß ein Mehrheitsaktionär gesellschaftsfremde Sondervorteile ohne sein Zutun empfängt"^{44e)}.

2. Doppelnatur der verdeckten Gewinnausschüttung und bilanzrechtliche Folgen

Handelsbilanzrechtlich folgt aus dem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen, daß diese den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn nicht beeinflussen dürfen. Wenn z.B. an einen Gesellschafter, der zugleich im Vorstand der Aktiengesellschaft ist, ein unangemessen hohes Gehalt gezahlt worden ist, so ist die Gehaltsvereinbarung nur in dem Rahmen gültig und zu verbuchen, der angemessen ist. Was er darüber hinaus erhalten hat, beruht nicht auf der schuldrechtlichen Vereinbarung, dem Dienstvertrag, sondern auf dem Umstand, daß er Gesellschafter ist. Entsprechendes gilt, wenn die Aktiengesellschaft einem ihrer Aktionäre mit Rücksicht auf

44d) Nestmacker, Verwaltung, S.239.

44e) Nestmacker, Verwaltung, S.239.

dessen Gesellschafterstellung einen Gegenstand zu einem überhöhten Preis abgekauft hat. Auch hier ist schuldrechtlich nur ein angemessener Preis wirksam vereinbart worden; was diesen Preis übersteigt, beruht auf der Gesellschafterstellung. Hat der Aktionär schließlich einen unter seinem reellen Wert verbuchten Gegenstand zum Buchwert erhalten, so ist stets ein angemessenes Entgelt als vereinbart anzusehen und als realisiert zu verbuchen. "Nur scheinbar"⁴⁵⁾ wird damit gegen den Grundsatz verstoßen, daß nicht realisierte Erträge nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Richtigkeit dieser Bilanzierung folgt aus der Doppelnatur verdeckter Gewinnausschüttungen⁴⁶⁾. Diese haben eine schuldrechtliche und eine gesellschaftsrechtliche Seite. Schuldrechtlich ist die Vereinbarung auf den Austausch von Leistungen gerichtet⁴⁷⁾. Dieser Vereinbarung ist ein angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung zugrunde zu legen⁴⁸⁾. Wenn die Leistung des Aktionärs den angemessenen Wert nicht erreicht, so liegt das daran, daß die Gesellschaft es ihm aufgrund seiner Gesellschafterstellung erlassen hat, die in angemessener Höhe geschuldete Leistung zu erbringen. Eben dieser Erlaß ist aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unwirksam und hat in der Bilanz außer Ansatz zu bleiben. Die Unwirksamkeit des Erlasses berührt dabei nicht das Geschäft im ganzen⁴⁹⁾. An der Tatsache, daß das Geschäft geschlossen und ein entsprechender, angemessener Gewinn realisiert worden ist, kann die verbotswidrige Ausschüttung des Gewinns nichts mehr ändern. Der Aktionär muß den an ihn ausgeschütteten verdeckten Gewinn zurückgewähren. Der Rückgewähranspruch aus § 62 AktG entsteht mit der verdeckten Gewinnausschüttung. Liegen

45) Ballerstedt, Kapital, S.156.

46) Ballerstedt, a.a.O.

47) Godin-Wilhelmi, Komm., § 57 AktG Anm.7.

48) Ballerstedt, Kapital, S.114 ff., 138, 156;
Immenga, Personalistische Kapitalgesellschaft, S.219.

49) Ballerstedt, a.a.O.;
Godin-Wilhelmi, Komm., § 57 AktG Anm.7.

die weiteren, insbesondere subjektiven Tatbestandsmerkmale der §§ 93 und 117 AktG vor, so entstehen außerdem Schadensersatzansprüche gegen den Vorstand (§ 93 Abs.3 Ziff.1, § 117 Abs.2 AktG), den Mehrheitsaktionär (§ 117 Abs.1 AktG) und die Mitglieder des Aufsichtsrats (§ 117 Abs.2 AktG).

1. Der Vorstand hat bei Aufstellung des Jahresabschlusses nach den §§ 148 ff. AktG dafür zu sorgen, daß alle positiven Wirtschaftsgüter, also auch die Ansprüche aus den §§ 62, 93, 117 AktG aktiviert werden. Im Ergebnis werden dadurch die verdeckten Gewinnausschüttungen wieder ausgeglichen⁵⁰⁾. Wenn der Vorstand die Ansprüche nicht aktiviert, entspricht der Jahresabschluß nicht den gesetzlichen Vorschriften⁵¹⁾.

2. Der Abschlußprüfer, der den Jahresabschluß nach § 162 AktG zu prüfen hat, muß die Unterlassung der Aktivierung dieser Ansprüche rügen. Ob er den Bestätigungsvermerk einschränkt oder gar verweigert, hängt von dem Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung ab und steht im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers⁵²⁾.

3. Der Jahresabschluß unterliegt anschließend der Prüfung durch den Aufsichtsrat (§ 171 AktG), in dessen pflichtgemäßem Ermessen es steht, ob er den vom Vorstand vorgelegten Jahresabschluß billigt. Tut er das nicht, so wird nach § 173 AktG die Hauptversammlung in die Feststellung des Jahresabschlusses eingeschaltet.

4. Wird der Jahresabschluß festgestellt, ohne daß die verdeckten Gewinnausschüttungen im Ergebnis durch die Aktivierung der aus §§ 62, 93, 117 AktG entstandenen

50) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 162 AktG Tz.37; Ballerstedt, Kapital, S.148, 156.

51) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 256 AktG Tz.7.

52) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 167 AktG Tz.57.

53) Döllerer, BB 1965 S.1407.

Ansprüche ausgeglichen wurden, so kann unter den Voraussetzungen des § 256 AktG auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses geklagt werden. Nach § 256 Abs.1 Nr.1 AktG ist ein Jahresabschluß nichtig, wenn er durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die im wesentlichen den Schutz der Gesellschaftsgläubiger bezwecken oder das öffentliche Interesse wahren sollen. Das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen zählt zu diesen Vorschriften. Allerdings setzt § 256 Abs.1 Nr.1 AktG voraus, daß der Jahresabschluß schon als solcher gegen die genannten Vorschriften verstößt. Es genügt nicht, daß ein - an sich richtiger - Jahresabschluß nur auf die verbotene verdeckte Gewinnausschüttung hinweist, die sich außerhalb des Jahresabschlusses vollzogen hat oder vollzieht. Der Gesetzesverstoß liegt dann nämlich nicht im Jahresabschluß selbst, sondern schon in dem Geschäftsvorfall, durch den verdeckt Gewinne ausgeschüttet worden sind. Die Aufgabe des Jahresabschlusses ist

"auf die Darstellung des Veräußerungsvorgangs entsprechend den gesetzlichen Ausweisungsvorschriften beschränkt. Allerdings ist zu berücksichtigen, daß der Gesellschaft gegen den Aktionär ein Anspruch auf Rückgewähr zusteht (vor allem aus § 62 AktG), der im Rahmen der zu erwartenden Realisierung zu aktivieren ist, da andernfalls die Nichtigkeit des Jahresabschlusses aus einem anderen Gesichtspunkt, nämlich wegen Unterbewertung droht (§ 256 Abs.5 Nr.2). Abgesehen von solchen Fällen bleibt der Jahresabschluß wirksam, obwohl er durch die Einlagenrückgewähr beeinträchtigt ist"53a).

§ 256 Abs.1 Nr.1 AktG kann hier somit nicht herangezogen werden. Es bleibt, die Nichtigkeit des Jahresabschlusses aufgrund des § 256 Abs.5 Nr.2 AktG zu prüfen. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses setzt nach dieser Vorschrift voraus, daß die Rückgewähransprüche einerseits objektiv übergangen und damit "unterbewertet" sind^{53b)}. Aus der Schwere der Sanktion

6. Trotz dieser Prüfungen durch die Gesellschaftsorgane und die Abschlußprüfer kann die verdeckte Gewinnausschüttung unaufgedeckt geblieben sein. Wenn nun das Finanzamt im Ermittlungsverfahren zum Zwecke der Steuerveranlagung oder nach vorläufiger Veranlagung (§ 100 Abs.2 AO) bei einer Betriebsprüfung auf verdeckte Gewinnausschüttungen stößt, so ist es nach § 205 Abs.3 AO verpflichtet, dies der Gesellschaft mitzuteilen, bevor es diesen der Kapitalgesellschaft ungünstigen, von ihrer Steuererklärung abweichenden Sachverhalt der Veranlagung zugrundelegt. Die Gesellschaft erfährt damit vor rechtskräftiger Beendigung der Steuerveranlagung von der Unrichtigkeit ihres Jahresabschlusses und kann diesen handelsrechtlich berichtigen. Das Aktiengesetz hat in den §§ 256 ff., 258 AktG nur geregelt, wie die Berichtigung des Jahresabschlusses erzwungen werden kann. Dadurch wird die Möglichkeit, von sich aus den festgestellten Jahresabschluß freiwillig zu ändern, nicht eingeschränkt. Nur willkürliche Änderungen sind unzulässig⁵⁵⁾.

Da aber die Berichtigung der Ansprüche aus verdeckten Gewinnausschüttungen zur Herstellung des gesetzmäßigen Zustandes erfolgt, "nämlich um die Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den gesetzlichen Vorschriften zu erreichen, kann sie nicht als willkürliche bezeichnet werden, außer wenn der Mangel gänzlich unbedeutend ist"⁵⁶⁾.

55) BGHZ Bd.23 S.150;

Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 172 AktG, Tz.13;

Baumbach-Hueck, Komm., § 172 AktG Anm.3.

56) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 172 AktG Tz.17; der berichtigte Jahresabschluß ist erneut zu prüfen, vgl. im einzelnen den Überblick bei Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 256 AktG Tz.138 ff.

3. Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses

Über den im berichtigten Jahresabschluß ausgewiesenen Gewinn muß ein neuer Gewinnverwendungsbeschluß gefaßt werden. Die Gewinnverteilung ist Sache der Aktionäre, die darüber regelmäßig in der sog. "ordentlichen"^{56a)} Hauptversammlung beschließen (§§ 58, 174 AktG). Zur Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses kann eine außerordentliche^{56b)} Hauptversammlung einberufen werden (§§ 121 ff. AktG). Der zuvor noch auf der Grundlage des alten Jahresabschlusses gefaßte Gewinnverwendungsbeschluß ist durch die freiwillige Änderung des Jahresabschlusses allerdings nicht gegenstandslos geworden. Die Ansprüche des Aktionärs auf die Dividende, die mit diesem Gewinnverwendungsbeschluß entstanden sind, können dem Aktionär nur noch mit seiner Zustimmung genommen werden. Der Dividendenanspruch ist nämlich ein echtes Gläubigerrecht, das auch die Hauptversammlung nicht mehr aufheben oder einschränken kann⁵⁷⁾. Damit wird aber nur eine Verkürzung des Dividendenanspruchs ausgeschlossen. Es steht nichts entgegen, durch einen neuen Gewinnverwendungsbeschluß den neu aufgedeckten Gewinn zu verteilen und damit den Dividendenanspruch des Aktionärs zu verbessern. Folglich können verdeckte Gewinnausschüttungen nach Aktienrecht in offene umgewandelt werden.

B. Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen in der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Auch das "Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung" von 1892 (GmbH-Gesetz) kennt eine gesetzliche

56a) Baumbach-Hueck, Komm., § 175 AktG Anm.2.

56b) "Außerordentlich", weil es sich nicht um die Hauptversammlung handelt, die nur die jährlich wiederkehrenden, unumgänglichen Beschlüsse zum Gegenstand hat; Baumbach-Hueck. a.a.O.

57) BGHZ Bd.23 S.154;
Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 174 AktG Tz.14;
Baumbach-Hueck, Komm., § 58 AktG Anm.20.

Vermögensbindung, die es der Geschäftsführung verbietet, unbegrenzt Vermögen und Gewinne der Gesellschaft im Vertragswege an die Gesellschafter zu übertragen. Die wichtigste Vorschrift hierzu ist § 30 Abs.1 GmbHG. Sie verbietet, das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter auszuschütten. Damit wird unmittelbar nur das Gesellschaftsvermögen in Höhe des Nominalkapitals vor vertraglichen Ausschüttungen geschützt. Anders als bei den §§ 57, 62 AktG ist es nicht schlechthin verboten, Einlagen zurückzugewähren. Der Gesellschafter einer GmbH kann also aus dem Gesellschaftsvermögen, das über das Nominalkapital hinausgeht, Einlagen zurückerhalten.

Aus dieser gegenüber dem Aktienrecht weniger strengen Vermögensbindung haben Ballerstedt⁵⁸⁾ und v.Falkenhausen⁵⁹⁾ gefolgert, daß verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gesellschaften mbH nicht schlechthin verboten seien. Es bleibe den Gesellschaften überlassen, inwieweit sie den Jahresgewinn in der Bilanz ausweisen und offen ausschütten wollen.

"Das Gesetz hat in keiner Weise dagegen Vorsorge getroffen, daß Gewinne der Gesellschaft bilanzmäßig als solche der Gesellschafter und umgekehrt erscheinen. So wenig die GmbH auf eine scharfe Unterscheidung zwischen Kapital und Gewinn hin angelegt ist, ebenso verzichtet das Gesetz auch im System der Vermögensbindung und der Ertragsdarstellung auf eine scharfe Abgrenzung der Gewinn-sphäre zwischen dem von der Gesellschaft betriebenen Unternehmen und den Gesellschaften"⁶⁰⁾.

Die gesetzliche Regelung des Rechts der Gesellschaft mbH sei abdingbar (§ 45 Abs.2 GmbHG). Die Gesellschafter könnten daher den Geschäftsführer ermächtigen, die Gewinnverteilung in Form von Verträgen mit den Gesellschaftern durchzuführen.

Diese Ansicht ist insbesondere von Immenga⁶¹⁾ kritisiert

58) Kapital, S.172 f.

59) Verfassungsrechtliche Grenzen, S.58.

60) Ballerstedt, Kapital, S.172.

61) Personalistische Kapitalgesellschaft, S.222 ff.

worden. Immenga weist darauf hin, daß die Beschränkung der gesetzlichen Vermögensbindung auf das Nominalkapital für sich allein es nicht rechtfertige, im Unterschied zum Aktienrecht verdeckte Gewinnausschüttungen zuzulassen. Dieses Verbot sei im Zusammenhang mit dem gesellschaftsrechtlichen Wertsystem zu sehen. In diesem System nehme außer dem Schutz des Gesellschaftsgläubigers auch der Schutz des Minderheitsgesellschafters einen hervorragenden Platz ein. Aus diesem Gesichtspunkt könne es nicht in die Macht der Geschäftsführung gelegt werden, von sich aus die Gewinne in Vertragsform an die Gesellschafter zu verteilen. Die gesetzliche Regelung des § 46 Ziff.1 GmbHG sehe vor, daß die Gesellschafter, die nach § 29 Abs.1 GmbHG einen Anspruch auf Ausschüttung des Reingewinns haben, über die Gewinnverteilung entschieden. Die Geschäftsführung könne bei der ihr obliegenden Aufstellung der Bilanz die Auflösung von Reserven und Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen nur vorsehen und vorschlagen (§ 42 Ziff.4, § 41 Abs.2 GmbHG). Endgültig entscheiden könne sie darüber nicht. Die Wirksamkeit der von der Geschäftsführung vorgesehenen Auflösung des Überschußvermögens hänge nämlich vom Mehrheitsbeschluß der Gesellschafter ab (§ 46 Ziff.1 GmbHG).

"Der Gesellschafterbeschuß entscheidet daher über die Auflösung des in Form von Reserven vorhandenen Überschußvermögens. Sind Rücklagen aufgrund Gesellschaftsvertrages gebildet worden, so kann auch die Auflösung nur auf diesem Wege geschehen. Diese Rechtslage entspricht dem Gewinnverwendungsrecht. Die schuldrechtliche Verfügung über das Überschußvermögen ist damit wie bei der Gewinnausschüttung im engeren Sinne ein Widerspruch zur gesetzlichen Kompetenzverteilung. Die Geschäftsführung greift in die Rechte der Gesellschafter ein"62).

62) Immenga, a.a.O., S.223.

Wenn Ballerstedt⁶³⁾ aus der Abdingbarkeit der gesetzlichen Regelung die Befugnis der Geschäftsführung zur Gewinnverteilung in Form des Vertrages mit den Gesellschaftern ableite, so sei diese Ansicht "formal und in höchstem Maße bedenklich"⁶⁴⁾. Damit würden einseitig die Gesellschafter begünstigt, "die aufgrund ihres Einflusses die vertragliche Ausschüttung durchsetzen können"⁶⁵⁾. Zwar könne der Geschäftsführung die Entscheidung über die Verteilung des Gewinns und Verwendung des Kapitalüberschusses übertragen werden. Das bedeute aber nur, daß die Geschäftsführung darüber entscheiden dürfe, ob ausgeschüttet, nicht aber, wie und an welchen Gesellschafter der Gewinn abgeführt werden soll.

"Entscheidet die Geschäftsführung aufgrund statutarischer Ermächtigung über offene Gewinnverwendung, so kann es allein um die Frage gehen, in welchem Umfang auszuschütten oder einzubehalten ist. Dagegen erfüllt die verdeckte Gewinnausschüttung in der Geschäftspraxis eine unterschiedliche Funktion. Sie ist nur für Gesellschafter sinnvoll, die aufgrund ihres Einflusses die vertragliche Ausschüttung durchsetzen können. Es ist nicht ihr Zweck, alle Mitglieder in gleicher Weise, in einigen Fällen nur eben durch Verbindung mit einem schuldrechtlichen Vertrag, am Gewinn zu beteiligen"⁶⁶⁾.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist folglich schon aufgrund gesellschaftsrechtlicher gesetzlicher Bestimmungen verboten. Die Satzungsklausel, die dem Gesellschaftsvertrag einer GmbH hinzugefügt wird, hat insofern keine konstitutive, sondern nur deklaratorische Bedeutung.

63) Kapital, S.176.

64) Immenga, Personalistische Kapitalgesellschaft, S.223.

65) Immenga, a.a.O.

66) Immenga, a.a.O.

2. Bilanzrechtliche Folgen

Wenn verbotswidrig Gewinne verdeckt ausgeschüttet worden sind, so hat das bilanzrechtlich zur Folge, daß die Ausschüttungen als Gewinn ausgewiesen werden müssen. Die Bilanzierung der Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter folgt auch hier aus der Doppelnatur verdeckter Gewinnausschüttungen. Hinsichtlich des schuldrechtlichen Teils ist stets ein angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung als vereinbart anzusehen und entsprechend zu bilanzieren. Was der Gesellschafter hingegen verbotenerweise aufgrund seiner Gesellschafterstellung darüber hinaus erhalten hat oder was ihm von dem an sich geschuldeten angemessenen Entgelt erlassen worden ist, darf den Ausweis des Gesellschaftsvermögens und Gewinns nicht verfälschen.

Wenn der Gesellschafter also z.B. für seine Geschäftsführertätigkeit ein unangemessen hohes Gehalt bezogen hat, so ist der Gewinn um den Teil, der über ein angemessenes Gehalt hinausgeht und in Wirklichkeit eine Gewinnausschüttung ist, aber unrichtigerweise als Betriebsausgabe verbucht wurde⁶⁷⁾, durch entsprechende Rückgewähransprüche zu erhöhen. Sind dabei die Sorgfaltspflichten eines "ordentlichen Geschäftsmannes" verletzt worden, so treten Schadensersatzansprüche aus § 43 GmbHG hinzu. Hat die Gesellschaft von einem Gesellschafter einen Gegenstand zu einem überhöhten Preis erworben, so muß der Gewinn ebenfalls durch entsprechende Rückgewährs- und Ersatzansprüche um den Teil, der verschleiert ausgeschüttet worden ist, erhöht werden. Hat die Gesellschaft schließlich einem Gesellschafter einen Gegenstand zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Buchwert überlassen, so ist für die Bilanzierung der Verkehrswert zugrunde zu legen, und die stillen Reserven sind aufzudecken. Auch hier wird nur scheinbar⁶⁸⁾ gegen das Realisierungsprinzip verstoßen. Die Richtigkeit der Bilanzierung folgt aus der Doppelnatur der verdeckten Gewinn-

67) Nissen, DB 1971 S.2226 ff.(2233).

68) S.o. S.124.

ausschüttung. Dem schuldrechtlichen Umsatzgeschäft ist die Vereinbarung eines angemessenen Entgelts zugrunde zu legen. Der unangemessene Erlaß des angemessenen Entgelts hingegen muß aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bei der Bilanzierung durch die Aktivierung entsprechender Rückgewähr- und Ersatzansprüche gegen den Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung sowie im Falle des § 43 GmbHG gegen den Geschäftsführer ausgeglichen werden. Die bilanzrechtliche Auswirkung besteht also aufgrund der Doppelnatur der verbotswidrigen, verdeckten Gewinnausschüttung nicht darin, das gesamte Geschäft einschließlich des schuldrechtlichen Umsatzgeschäfts für ungültig und bilanzrechtlich unbeachtlich zu erklären. Nur der aufgrund der Gesellschafterstellung eingeräumte, unangemessene Vorteil muß unbeachtet bleiben und durch Aktivierung der daraus entstehenden Ansprüche gegen den begünstigten Gesellschafter und gegebenenfalls gegen den Geschäftsführer im Ergebnis ausgeglichen werden. Die Folge davon ist, daß die Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen nicht zur rückwirkenden Aufhebung und Rückabwicklung des schuldrechtlichen Umsatzgeschäfts führt. Insofern ist die Lage nicht der "Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen"⁶⁹⁾ vergleichbar. Die hierzu ergangene Rechtsprechung⁷⁰⁾ kann nicht übernommen werden.

Eine Bilanz, welche die mit der verdeckten Gewinnausschüttung entstandenen Rückgewähr- und Ersatzansprüche übergeht, ist unrichtig. Sofern die Geschäftsführer nicht schon bei der Aufstellung der Bilanz (§ 41 GmbHG) die verdeckten Gewinnausschüttungen durch Aktivierung dieser Ansprüche im Ergebnis ausgeglichen haben, müssen sie die Bilanz nachträglich berichtigen. Das GmbH-Gesetz kennt keine Fristen oder Ausschußgründe, die einer nachträglichen Berichtigung der Bilanz entgegenstehen könnten. Daher ist die Berichtigung auch nach Feststellung der Bilanz durch die Gesellschafter

69) Littmann, Komm., § 2 EStG Anm.132.

70) S.o. S.110 ff.

(§ 46 Ziff.1 GmbHG) jederzeit möglich. Es ist daher gesellschaftsrechtlich zulässig, daß die Gesellschaft, wenn sie vom Finanzamt nach § 205 Abs.3 AO auf verdeckte Gewinnausschüttungen hingewiesen wird, den unrichtigen Ausweis des Gewinns in der Bilanz nachträglich richtigstellt.

3. Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses

Gesellschaftsrechtlich kann der Gewinnverteilungsbeschuß wie andere Gesellschaftsbeschlüsse genauso geändert werden, wie er gefaßt worden ist⁷¹⁾. Der Gesellschaftsbeschuß ist ein "Internum der Gesellschaft"⁷²⁾, dessen Inhalt die Gesellschafter abändern können, soweit der Beschuß nicht anderen gegenüber Rechtswirkungen hervorbrachte. Deshalb dürfen die aus einem früheren Gewinnverteilungsbeschuß entstandenen Rechte dem Gesellschafter nicht ohne seine Zustimmung genommen werden⁷³⁾. Der Gesellschafter ist hinsichtlich seines Gewinnanspruchs Gläubiger der Gesellschaft. Da die Anpassung des Gewinnverteilungsbeschlusses an den neu ausgewiesenen berechtigten Gewinn den Gewinnanspruch aber nicht verkürzt, sondern erweitert, steht gesellschaftsrechtlich einer Anpassung des Gewinnverteilungsbeschlusses nicht entgegen. Auch hier kann also gesellschaftsrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung in eine offene umgewandelt werden.

71) Hachenburg, Komm., § 45 GmbHG Anm.8 f. m.w.Nachw.; BFH, U.v. 1.7.1964, BStBl 1964 III S.533.

72) Hachenburg, Komm., § 45 GmbHG Anm.8.

73) Hachenburg, Komm., § 45 GmbHG Anm.8 m.w.Nachw.

§ 14. Verdeckte Gewinnausschüttungen und die steuerliche
Begünstigung des § 19 Abs.3 KStG

A. Rechtliche Tragweite des § 19 Abs.1 und 3 KStG

Das Ziel der Satzungsklausel, die verdeckten Gewinnausschüttungen durch eine nachträgliche Erhöhung des Handelsbilanzgewinns und einen nachträglichen Gewinnverteilungsbeschluß zu offenen Gewinnausschüttungen zu machen, um damit in den Genuß des begünstigten Körperschaftsteuer-Tarifs zu gelangen, geht von der Voraussetzung aus, daß

1. verdeckte Gewinnausschüttungen nicht schon von vornherein wie die offenen Gewinnausschüttungen des § 19 Abs.3 KStG nach dem begünstigten Tarif besteuert werden können;
2. eine Differenzierung des Körperschaftsteuertarifs zwischen der verdeckten und der offenen Gewinnausschüttung mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Fröhlich⁷⁴⁾ vertritt die Ansicht, verdeckte Gewinnausschüttungen seien nach geltendem Recht wie die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen zu versteuern. Er gesteht zu, daß der Wortlaut des § 19 Abs.3 KStG nicht auf die Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf verdeckte Gewinnausschüttungen hindeutet.

Diese Vorschrift könne jedoch entsprechend angewendet werden. Die Analogie sei zulässig, weil damit eine "echte" Gesetzeslücke ausgefüllt werde. Die Lücke bestehe darin, daß der Gesetzgeber vergessen habe, die verdeckte Gewinnausschüttung, "die ihm als Institution des Steuerrechts bekannt war"⁷⁵⁾, in den Katalog der Steuertarife des § 19 KStG aufzunehmen. Hätte der Gesetzgeber an die verdeckten Gewinnausschüttungen gedacht, so hätte er sie - meint Fröhlich - dem Tarif der offenen Ausschüttungen zugeschlagen. Das gehe aus dem Motiv der Spaltung des Körperschaftsteuer-Tarifs hervor. Ziel der Spaltung sei es gewesen, eine zu weitgehende Eigenfinanzierung

74) Fröhlich, Verdeckte Gewinnausschüttungen, S.121.

75) A.a.O., S.119.

zu verringern und, wenn auch nicht offen in den Materialien ausgesprochen, die Doppelbelastung zu mildern⁷⁶⁾. Beides werde durch die verdeckten Gewinnausschüttungen in gleicher Weise erreicht. Wenn demgegenüber § 19 Abs.3 KStG betone, es müsse sich um Ausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften handeln, so werde damit in Wirklichkeit nur eine zeitliche Zuordnung der Gewinne zu einem bestimmten Geschäftsjahr sichergestellt⁷⁷⁾. Fröhlich hält es schließlich für undurchführbar, zwischen offenen Gewinnausschüttungen und verdeckten Gewinnausschüttungen zu unterscheiden. Dies könne man an der Behandlung von "Vorwegausschüttungen" ersehen.

Der Unterschied zwischen verdeckter und offener Gewinnausschüttung ist im Gesellschaftsrecht zu suchen. Er liegt in dem von § 19 Abs.3 KStG für maßgeblich erklärten gesellschaftsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluß, der "sich nur auf den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn beziehen kann"⁷⁸⁾, mit der Folge, daß

"als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen von vornherein nur solche Zuwendungen der Gesellschaft infrage kommen, welche aus dem Handelsbilanzgewinn erbracht werden"⁷⁹⁾.

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterscheiden sich von offenen Gewinnausschüttungen dadurch, daß sie im Handelsbilanzgewinn nicht ausgewiesen werden. Mit dem Hinweis auf die "Vorwegausschüttungen" kann Fröhlich nicht nachweisen, daß zwischen offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nicht unterschieden werden könne. Mit diesem Hinweis widerlegt er sich selbst. Die Vorwegausschüttungen sind nämlich im Bilanzgewinn, auf den sich der Gewinnverwendungsbeschluß bezieht, enthalten. Die Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes ist bei Vorwegausschüttungen gar nichts Besonderes. Der Gesellschaft-

76) A.a.O., S.118.

77) A.a.O., S.120.

78) Keuk, DB 1970 S.1755.

79) Keuk, a.a.O.

ter hat dann nämlich die Ausschüttung aus der Handelsbilanz und auch aufgrund eines Gewinnverwendungsbeschlusses erhalten: "Die Vorwegausschüttung stellt sich als die vorweggenommene Erfüllung des durch den Gewinnverwendungsbeschuß entstandenen Gewinnanspruches dar"⁸⁰⁾.

Schließlich ist noch zu erwägen, ob Sinn und Zweck des § 19 Abs.3 KStG es verlangen, die verdeckte der offenen Gewinnausschüttung gleichzustellen. Das hängt von der zuvor zu klärenden Frage ab, ob beide Formen der Gewinnausschüttung rechtlich im wesentlichen gleich sind.

B. Vereinbarkeit der unterschiedlichen Behandlung des offenen und des verdeckt ausgeschütteten Gewinns mit dem Grundgesetz

Felix⁸¹⁾ vertritt die Ansicht, die ungleiche Besteuerung der verdeckten und der offenen Gewinnausschüttungen verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art.3 GG. Man dürfe nämlich nicht die "offene" mit der "verdeckten" Gewinnausschüttung vergleichen. Vielmehr müsse man darauf abstellen, ob der Gewinn überhaupt ausgeschüttet oder ob er einbehalten werde. Nach geltendem Recht würden die verdeckten Gewinnausschüttungen ebenso besteuert wie die einbehaltenen Gewinne. Für diese Gleichbehandlung fehle es an einleuchtenden Gründen. Es werde wesentlich Ungleiches gleich behandelt. Darin liege eine Verletzung der Steuergerechtigkeit (Art.3 Abs.1 GG). Felix sieht in dem Körperschaftsteuersatz, der auf verdeckte Gewinnausschüttungen Anwendung findet, eine durch nichts zu rechtfertigende Benachteiligung gegenüber der offenen Gewinnausschüttung. Die Körperschaftsteuer maße sich dabei "zweifelloos den Charakter einer Strafsteuer" an, was unangemessen sei, weil es auch unverschuldet zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommen könne.

80) Keuk, DB 1970 S.1756 m.w.Nachw. FN 16.

81) GmbHR 1963 S.29 ff.(30);
zustimmend Laule, GmbHR 1963 S.115 ff.(116);
ders., FR 1966 S.263; Schmidt, GmbHR 1963 S.118.

Die Ungleichbehandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen ist willkürlich, wenn der Gesetzgeber den Ermessensspielraum⁸²⁾, der ihm zur Regelung des Wirtschaftslebens eingeräumt ist, überschritten hat. Einmal stand es im Ermessen des Gesetzgebers, ob er überhaupt einen gespaltenen Körperschaftsteuer-Tarif einführen wollte. Darüber hinaus stand es in seinem Ermessen, die Voraussetzung für den begünstigten Tarif festzulegen. Dieses Ermessen wird erst überschritten, wenn überhaupt keine sachlichen Erwägungen zur Rechtfertigung der Unterscheidungsmerkmale gefunden werden können⁸³⁾. Beim gespaltenen Körperschaftsteuer-Tarif hat sich der Gesetzgeber nicht darauf beschränkt, nur danach zu unterscheiden, ob überhaupt Gewinne ausgeschüttet wurden. Es war ihm nicht gleichgültig, wie die Gewinne ausgeschüttet wurden. Er hat daher im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessens weiter berücksichtigt, ob die Gewinnausschüttungen im Einklang mit den Vorschriften des Gesellschaftsrechts über die Gewinnausschüttung standen. Dieser Gesichtspunkt ist nicht nur nicht sachfremd, er ist ausgesprochen sachdienlich.

Die steuerliche Begünstigung des offen ausgeschütteten Gewinns soll den Kapitalmarkt beleben^{83a)}. Das soll durch die Erschließung neuer Kreise von Kapitalanlegern erreicht werden. Die Belebung des Kapitalmarktes hängt von der Streuung der Anteile an Kapitalgesellschaften unter die breite Schicht derer ab, die zur Anlage kleinerer Beträge bereit

82) BVerfG, B.v. 9.5.1961, Bd.12. S.326 (333);
B.v. 1.7.1964, Bd.18 S.121 (124);
B.v. 20.4.1966, Bd.20 S.31 (33);
BFH, U.v. 28.2.1958 BStBl 1958 III S.197 m.w. Nachw.,
st.Rspr.

83) BVerfG, U.v. 17.12.1953, Bd.3 S.58 ff.(135);
B.v. 17.3.1959, Bd.9 S.201 ff.(206);
Steinberg, GmbHR 1963 S.112 ff.(114).

83a) Vgl. Begründung des StAndG 1953, BT-Drucksache
I Nr.4092 S.36.

und in der Lage sind. Belegung des Kapitalmarkts, Streuung von Gesellschaftsanteilen und damit die Streuung des Eigentums an Produktionsvermögen, sowie der Schutz des Kleinanlegers hängen eng miteinander zusammen^{83b)}. Der vernünftig rechnende Anleger wird nämlich sein Geld nur dann der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellen, wenn er eine ständige, angemessene Rendite erwarten kann^{83c)}. Die verdeckte Gewinnausschüttung läuft dem zuwider, weil sie es dem Mehrheitsgesellschafter ermöglicht, sich auf vertraglichem Wege den Gewinn vorweg zu nehmen.

Für die Erreichung des gesetzgeberischen Zwecks, die Förderung des Kapitalmarktes, macht es daher einen gewichtigen Unterschied, ob der Gewinn dem Gesellschafter offen aufgrund eines alle gleichermaßen berücksichtigenden Gewinnverteilungsbeschlusses oder verdeckt zufließt. Der Zweck des Gesetzes

"wird durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht nur nicht gefördert, sondern oft sogar vereitelt, z.B. dann, wenn beherrschende Gesellschafter ihre Machtstellung zum Nachteil von Minderheitsgesellschaftern bzw. Minderheitsaktionären dazu benützen, den erwirtschafteten Gewinn durch nicht leistungsgerechte Zuwendungen vorweg zu schmälern, mit dem Ergebnis, daß der reguläre, zur Verteilung gelangende Gewinn entsprechend gekürzt wird. Eine Schädigung von Anteilseignern durch verdeckte Gewinnausschüttungen an einzelne Gesellschafter ist insbesondere bei sogenannten Publikumsgesellschaften denkbar und führt gerade dort zu einer dem Gesetzeszweck zuwiderlaufenden Wirkung, indem die Ausschüttungsquoten dadurch gemindert und der Anreiz, Dividendenpapiere zu erwerben, geschmälert werden"⁸⁴⁾.

Diese Ausführungen überzeugen.

83b) Vgl. Begründung des StÄndG 1953, BT-Drucksache I Nr.4092; Herrmann-Heuer, Komm., § 19 KStG Anm.11-12.

83c) Herrmann-Heuer, Komm., § 19 KStG Anm.11-12.

84) BFH, U.v. 16.11.1965, BStBl 1966 III S.97 ff.(100).

Die steuerliche Ungleichbehandlung von offen und verdeckt ausgeschüttetem Gewinn ist deshalb berechtigt. Die vom Gesetzgeber bezweckte Förderung des Kapitalmarktes geht dabei mit dem gesellschaftsrechtlichen Wertsystem konform. Die steuerliche Vergünstigung wird nur dem gesellschaftsrechtlich ordnungsgemäß ausgeschütteten Gewinn zuteil. Es wird kein steuerlicher Anreiz dazu gegeben, daß der beherrschende Gesellschafter unter Ausnutzung seiner Machtstellung zum Nachteil der Minderheitsgesellschafter und der Gesellschaftsgläubiger den Gesellschaftsgewinn durch verdeckte Gewinnausschüttungen an sich selbst vorweg schmälert. Der Gesetzgeber hat den wesentlichen Unterschied darin gesehen, daß die offene Gewinnausschüttung mit dem Gesellschaftsrecht in Einklang steht, während die verdeckte Gewinnausschüttung dagegen verstößt. Das ist nicht willkürlich, sondern sachgerecht und mit dem Grundgesetz vereinbar^{84a)}.

Die steuerliche Gleichbehandlung des verdeckt ausgeschütteten mit dem einbehaltenen Gewinn ist ebenfalls sachgerecht. Die verdeckten Gewinnausschüttungen lassen nämlich Rückgewähr- und Ersatzansprüche entstehen (§§ 57, 62, 93, 117 AktG, §§ 30, 31, 43 GmbHG), die dem Gesellschaftsvermögen hinzugerechnet werden müssen. Dadurch wird im Ergebnis das Gesellschaftsvermögen so erweitert, wie wenn der verdeckt ausgeschüttete Gewinn einbehalten worden wäre.

84a) BFH, U.v. 16.11.1965 BStBl 1966 III S.97 ff.(100); Steinberg, GmbHR 1963 S.112 ff.(115).

C. Steuerrechtliche Anerkennung von Bilanzberichtigung und Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses

Handelsrechtlich können die Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigung für offene Gewinnausschüttungen (§ 19 Abs.3 KStG) nachgeholt werden. Wie oben ausgeführt worden ist⁸⁵⁾, kann die Handelsbilanz bei nachträglicher Aufdeckung verschleierter Gewinnausschüttungen berichtigt werden. Der dann in der Handelsbilanz ausgewiesene Gewinn kann durch einen neuen Gewinnverwendungsbeschluß (§ 58 AktG) oder Gewinnverteilungsbeschluß (§ 46 Ziff.1 GmbHG) ausgeschüttet werden. Es bleibt zu untersuchen, ob diese Änderungen steuerlich anzuerkennen sind.

§ 205 AO verpflichtet das Finanzamt zur Prüfung der Steuererklärungen und damit zur Prüfung der zur Einkommensteuerveranlagung eingereichten Bilanzen. Unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen sind dabei Lücken in der Steuererklärung zu ergänzen, Zweifel zu beseitigen (§ 205 Abs.1 AO) und Unrichtigkeiten richtigzustellen (§ 205 Abs.2 AO). Wenn das Finanzamt von den Erklärungen des Steuerpflichtigen abweichen will, hat es das dem Steuerpflichtigen zuvor mitzuteilen (§ 205 Abs.3 AO). Daraus folgt, daß es den Steuerpflichtigen auf verdeckte Gewinnausschüttungen, die noch nicht durch Aktivierung entsprechender Ersatzansprüche im Ergebnis ausgeglichen worden sind und auf die das Finanzamt erst bei seinen Ermittlungen zur Steuerveranlagung oder nach vorläufiger Veranlagung (§ 100 Abs.2 AO) bei einer Betriebsprüfung stößt, hinweisen muß. Das Finanzamt will nämlich in diesem Falle von den Erklärungen des Steuerpflichtigen abweichen und einen anderen als den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn der Besteuerung zugrundelegen.

Dem Steuerpflichtigen soll durch diesen Hinweis Gelegenheit gegeben werden, zu der Ansicht des Finanzamtes Stellung

85) S.o. S.124 ff.

zu nehmen⁸⁶⁾. Dazu gehört auch, daß der Steuerpflichtige seine Bilanzansätze noch einmal überprüfen kann. Wird die Bilanz daher vom Steuerpflichtigen noch vor rechtskräftigem Abschluß der Veranlagung berichtigt, so richtet sich die steuerliche Anerkennung der Berichtigung nach § 4 Abs.2 S.1 EStG. Danach kann die Bilanz, die zur Steuerveranlagung eingereicht worden ist, berichtigt werden, wenn sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht entspricht. Verdeckte Gewinnausschüttungen bestehen nun darin, daß bei Geschäften mit Gesellschaftern zu deren Gunsten entweder überhöhte Betriebsausgaben oder unangemessen niedrige Betriebseinnahmen verbucht werden⁸⁷⁾. Die Bilanz weist dabei nicht aus, daß dem Gesellschafter in Wirklichkeit auf vertraglichem Wege Gesellschaftsvermögen und Gewinn zugeflossen ist. Sie vermittelt damit ein unrichtiges Bild über die realisierten Einnahmen und Ausgaben und ist nicht geeignet, den Gesellschaftsgläubigern und den Gesellschaftern Rechenschaft über das vorhandene Gesellschaftsvermögen zu geben. Darin liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁸⁸⁾. Eine Berichtigung der Bilanz ist in diesem Falle erforderlich und steuerlich anzuerkennen (§ 4 Abs.2 S.1 EStG).

Berichtigt der Steuerpflichtige nicht von sich aus die Handelsbilanz, so ist nach Ansicht des koordinierten Erlasses vom Herbst 1965⁸⁹⁾ die verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz dem Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn hinzuzurechnen. Der Erlaß gibt keine Begründung dafür, warum die Ansprüche, die aus der verdeckten Gewinnausschüttung entstehen, nicht nach §§ 5 f. EStG innerhalb der Steuerbilanz aktiviert werden. Offensichtlich geht der Erlaß davon aus,

86) Becker-Riewald-Koch, Komm., § 205 AO Anm.1.

87) Nissen, DB 1971 S.2226 ff.(2233).

88) Leffson, GoB, S.49.

89) Erl. FM NW v. 20.8.1965, Steuerrecht der Unternehmung, Heft 29 S.19.

daß die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung eine rein steuerrechtliche, nur nach § 6 Abs.1 S.2 KStG gebotene Maßnahme sei. Erkennt man hingegen die aus verdeckten Gewinnausschüttungen folgenden Rückgewähr- und Ersatzansprüche als gesellschaftsrechtliche Ansprüche, so sind diese wie alle anderen Ansprüche der Gesellschaft zu aktivieren. Der Steuerpflichtige hat hier kein Bilanzwahlrecht. Die Ansprüche sind zwingenden Rechts; die Gesellschaft darf sie nicht erlassen^{89a)}. Da die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz nicht bedeutet, daß der Besteuerung eine unrichtige Handelsbilanz zugrundegelegt werden darf, müssen die übergangenen Ansprüche in der Steuerbilanz zwingend auch dann aktiviert werden, wenn der Steuerpflichtige es versäumt oder sich weigert, seine Handelsbilanz zu berichtigen. Entgegen der Ansicht des Erlasses müssen daher die aus der verdeckten Gewinnausschüttung folgenden Rückgewähr- und Ersatzansprüche in der Steuerbilanz solange aktiviert werden, bis sie durch Erfüllung (§ 362 BGB) oder Aufrechnung mit dem Dividenden- oder Gewinnanspruch (§ 387 BGB) erlöschen.

Die steuerliche Anerkennung der Änderung eines Gewinnverwendungsbeschlusses (§ 58 AktG) oder Gewinnverteilungsbeschlusses (§ 46 Ziff.1 GmbHG) ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Die Ansicht, die Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses unterfalle ebenso wie die Bilanzänderung dem § 4 Abs.2 S.2 EStG und bedürfe der Zustimmung des Finanzamts, ist vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 1.7.1964⁹⁰⁾ abgelehnt worden. Das Urteil hat unmittelbar einen nachträglichen, d.h. nach Einreichung der Steuererklärung gefaßten Gewinnverwendungsbeschuß zum Gegenstand. Die Änderung eines früheren Gewinnverwendungsbeschlusses kann dem gleichgestellt werden, weil in beiden Fällen der Gewinn auf einen nach Einreichung der Steuerklärung beschlossenen Gewinnverteilungsbeschuß hin verteilt wird. Das Urteil

89a) S.o. S.121 ff., 128 ff.

90) BStBl 1964 III S.533.

weist auf den wesentlichen Unterschied zwischen der Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses und der Bilanzänderung hin.

"Es bestehen auch keine Bedenken dagegen, daß die Gewinnausschüttung erst am 30. Dezember 1959, also nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärung am 21. September 1959 beschlossen worden ist. Dem Finanzamt kann nicht in der Ansicht gefolgt werden, daß die nachträgliche Gewinnausschüttung eine Bilanzänderung im Sinne von § 4 Abs. 2 EStG darstellt, die der Genehmigung des Finanzamts bedarf. Bilanzänderung in diesem Sinne ist der Ersatz eines handels- und steuerrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen ebenfalls zulässigen Bilanzansatz; eine solche Bilanzänderung hat eine Veränderung des Bilanzergebnisses zur Folge, die aber hier nicht eintritt. Der Gewinnverteilungsbeschluß liegt im allgemeinen zeitlich nach der Gewinnfeststellung, also nach Abschluß des Wirtschaftsjahres. In § 46 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, nach dem die Gesellschaften über die Verteilung des Reingewinns beschließen, ist eine zeitliche Begrenzung für die Beschlußfassung nicht vorgesehen".

Diese Rechtsprechung ist im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.7.1969⁹¹⁾ bestätigt worden. Nach der Rechtsprechung kann also der Gewinnverwendungs- bzw. Gewinnverteilungsbeschluß ohne Zustimmung des Finanzamts nicht nur handelsrechtlich, sondern auch mit steuerrechtlicher Wirkung noch während der Veranlagung geändert werden. Nur für den Fall der Verwirkung ist eine Einschränkung möglich⁹²⁾.

Die Finanzverwaltung hat in dem koordinierten Ländererlaß

91) BStBl 1969 II S.634.

92) BFH, U.v. 30.4.1957, BStBl 1957 III S.214.

vom Herbst 1965⁹³⁾ ebenfalls keine Bedenken gegen eine nachträgliche Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses gesehen, wenn damit der berichtigte Handelsbilanzgewinn ausgeschüttet wird. Dabei wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß bei der nachträglichen Ausschüttung des aufgrund einer Satzungsklausel berichtigten Gewinns das Ausschüttungsrecht in aller Regel nicht "verwirkt" sei.

Auch das Schrifttum hält die Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses zur Anpassung an einen berichtigten Handelsbilanzgewinn für zulässig und steuerlich beachtlich⁹⁴⁾.

Für die Richtigkeit dieser Ansicht spricht, daß damit ein Widerspruch zwischen Steuerrecht und Zivilrecht vermieden wird. Dem kommt gerade bei der Auslegung von Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes besondere Bedeutung zu. § 19 Abs.3 KStG knüpft an das Gesellschaftsrecht an. Eine gesellschaftsrechtlich zulässige Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses muß danach auch für das Steuerrecht zulässig sein. Es entspricht darüber hinaus allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen, daß der Steuerpflichtige bis zum rechtskräftigen Abschluß der Steuerveranlagung Gestaltungsrechte und Wahlmöglichkeiten, die nicht ausdrücklich eingeschränkt worden sind, wahrnehmen kann⁹⁵⁾.

93) S.o. S.115;
Erl. FM NW v. 20.8.1965, Steuerrecht der Unternehmung,
Heft 29 S.19.

94) Gaffron, GmbHR 1971 S.38 ff.(42);
Gruß, Inf.1968 S.79 f.(80);
Mittelbach, GmbHR 1970 S.263 ff.(265);
Steinhardt, Anm. z. Urteil des BFH v. 1.7.1968,
BStBl 1969 III S.533 bei Loepelmann;
Winter, StBp 1971 S.134 ff.(136).

95) BFH, U.v. 1.3.1957, BStBl 1957 III S.136;
U.v. 10.1.1958, BStBl 1958 III S.74.

96) Felix, GmbHR 1963 S.29 ff.(30).

Wenn den aufgrund einer berichtigten Handelsbilanz ordnungsgemäß ausgeschütteten Gewinnen die Begünstigung des ermäßigten Tarifs nach § 19 Abs.3 KStG zuteil wird, so entspricht das auch dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift. Die in § 19 Abs.3 KStG getroffene Regelung soll unter Wahrung gesellschaftsrechtlicher Ordnungsprinzipien den Kapitalmarkt fördern. Das kann auch noch erreicht werden, wenn das Finanzamt die Gesellschaft auf die verdeckten Gewinnausschüttungen aufmerksam gemacht hat. Der durch § 19 Abs.3 KStG ausgehende Anreiz zu offener Ausschüttung zeigt sich sogar besonders deutlich dann, wenn die Gesellschaft auf den Hinweis des Finanzamts hin den Gewinn in der Handelsbilanz offen ausweist und in einem neuen Gewinnverwendungsbeschuß offen verteilt.

Die gesellschaftsrechtlich zulässige Umwandlung in offene Gewinnausschüttungen ist daher, sofern sie bis zum rechtskräftigen Abschluß der Steuerveranlagung durchgeführt worden ist, auch steuerrechtlich zu berücksichtigen. Die steuerliche Vergünstigung des § 19 Abs.3 KStG ist unabhängig davon zu gewähren, ob verschuldete oder unverschuldete⁹⁶⁾ verdeckte Gewinnausschüttungen in offene umgewandelt worden sind. Auch Verschulden führt hier nicht zur Verwirkung. Die Vergünstigung wird nur dann verwirkt, wenn durch eine verspätete Umwandlung der Sinn und Zweck der steuerlichen Vergünstigung vereitelt wird. Das ist z.B. der Fall, wenn den Gesellschaftern der ihnen zustehende Gewinn durch verdeckte Gewinnausschüttungen übermäßig lange vorenthalten worden ist. Trotz der späteren Aufdeckung des Gewinns kann dadurch eine Gewinnverschiebung eintreten, die den Minderheitsgesellschafter ungleich hart trifft. Die Vorenthaltung des Gewinns kann zu einer Art "Aushungerung"⁹⁷⁾ des Minderheitsgesellschafter führen.

96) Felix, GmbHR 1963 S.29 ff.(30).

97) Vgl. Begründung zu § 254 AktG, Kropff, a.a.O., S.340.

Es widerspräche dem Sinn und Zweck der steuerlichen Vergünstigung, wenn die Gesellschaft - womöglich nach Ankauf der aufgrund einer längeren renditearmen Zeit unterbewerteten Gesellschaftsanteile durch den Mehrheitsgesellschafter - auch in einem solchen Fall noch steuerlich begünstigt werden würde. Die Aufdeckung und Ausschüttung der zunächst verdeckten Gewinne darf daher nicht unbegrenzt lange Zeit auf sich warten lassen. Dies würde den "handelsrechtlichen Erfordernissen nach einem zutreffenden Vermögensausweis widersprechen"⁹⁸⁾. Es gibt jedoch

"viele Fälle, in denen sich die Verabschiedung der Bilanz sowie die Beschlußfassung über die Gewinnverwendung aus triftigen rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verzögert. Das gilt sogar für die Bilanzaufstellung selbst. Es geht nicht an, ausnahmslos und ohne Berücksichtigung der Umstände des einzelnen Falles zu verlangen, daß der Gewinnverwendungsbeschluß innerhalb kurzer Zeit nach Abschluß des Wirtschaftsjahres gefaßt wird"⁹⁹⁾.

Regelmäßig ist daher auch bei nachträglicher Umwandlung der verdeckten in offene Gewinnausschüttungen die steuerliche Vergünstigung des § 19 Abs.3 KStG gerechtfertigt.

98) BFH, U.v. 1.7.1964, BStBl 1964 III S.533;
vgl. Steinhardt, Anm. in Loepelmann.

99) Herrmann-Heuer, Komm., § 19 KStG Anm.22, 23
m.w.Nachw.

III. Abschnitt: Auswirkung verdeckter Gewinnausschüttungen
sowie deren Rückzahlung auf das Einkommen
des Gesellschafters

Wenn das Finanzamt bei seinen Ermittlungen verdeckte Gewinnausschüttungen feststellt, so wirkt sich das regelmäßig auch auf das Einkommen des Gesellschafters aus. Zwei Folgen sind möglich. Entweder erhöhen sich seine gesamten Einkünfte, weil er es versäumt hat, das verdeckt Ausgeschüttete seinen Einkünften zuzurechnen, oder die Gesamthöhe der Einkünfte bleibt gleich, es tritt jedoch eine Verschiebung in der Art der Einkünfte ein. Hat der Gesellschafter eine überhöhte Geschäftsführervergütung bezogen, die zunächst als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert worden ist, so verringert sich zwar der Betrag dieser Einkünfte um den Teil, der auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfällt, gleichzeitig erhöhen sich aber die Einkünfte aus Kapitalvermögen um eben diesen Teil¹⁾. Kauft der Gesellschafter z.B. von der Gesellschaft einen Gegenstand zum Buchwert, der unter dem Marktwert liegt, so ist die Differenz zwischen Marktwert und Buchwert den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Dazu gehören nämlich nach § 20 Abs.2 EStG alle "besonderen Entgelte oder Vorteile", die dem Steuerpflichtigen von der Kapitalgesellschaft gewährt werden.

Aus dem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen folgt die Verpflichtung, sie der Gesellschaft zurückzugewähren. Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 18.2.1966²⁾ die Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung als verdeckte Einlage des Gesellschafters behandelt und dementsprechend nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen. Er ging davon aus, daß es allein im Ermessen des Gesellschafters gestanden habe, ob er die Gewinne zurückzahle. Er hat es

1) Nissen, DB 1971 S.2226 ff.(2233).

2) BStBl 1966 III S.250;
Klemm, StWa 1966 S.166 ff.(169);
ders., DB 1966 S.1629.

in diesem Urteil aber nicht ausgeschlossen, im Falle einer ernsthaften und klaren Verpflichtung zur Rückgewähr deren tatsächliche Durchführung als "negative Einnahme" zu berücksichtigen³⁾. Die Finanzverwaltung hat in dem Erlaß der Landesfinanzminister vom Herbst 1965⁴⁾ ausdrücklich die Ansicht vertreten, daß bei einer ernsthaft vereinbarten Satzungsklausel die tatsächliche Rückzahlung verdeckter Gewinnausschüttungen im Jahr der Rückzahlung eine negative Einnahme sei, die das Einkommen dieses Jahres verringere. Soweit das Schrifttum die Steuer- und Satzungsklausel anerkennt⁵⁾, sieht es folgerichtig auch die Rückzahlung aufgrund dieser Klausel als einkommensmindernd an. Dabei scheint es von der Vereinbarung der Satzungsklausel abzuhängen, wie sich die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung steuerlich auswirkt. Damit wird der Satzungsklausel eine unangemessene Bedeutung eingeräumt. Erkennt man das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen jedoch als gesetzlichen Verbot des Gesellschaftsrechts, so kommt der Vereinbarung einer Satzungsklausel nur deklaratorische Bedeutung zu⁶⁾. Folglich sind die aus dem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen sich ergebenden Rückgewähr- und Schadenersatzansprüche (§§ 57, 62, 93, 117 AktG; §§ 30, 31, 43 GmbHG; §§ 812 ff. BGB) gesetzliche Ansprüche. Auf die Vereinbarung der Satzungsklausel und die Ernsthaftigkeit und Klarheit dieser Vereinbarung kommt es somit nicht mehr an. Die Rückgewähr- und Ersatzansprüche bestehen auch ohne diese Klausel. Der Gesellschafter, der diese Ansprüche erfüllt,

3) Gruß, Inf.1968 S.79 f.(80).

4) Erl. FM NW v. 20.8.1965, Steuerrecht der Unternehmung, Heft 29 S.19.

5) S.o. S.13 ff., 117 ff.

6) S.o. S.121 ff., 128 ff., 141 f.

verliert damit rechtlich wie wirtschaftlich Teile seines früheren Einkommens. Er gibt den verdeckten Gewinn, den er zuvor für sich allein vereinnahmt hatte, zurück und muß ihn nun mit der Gesamtheit der Gesellschafter gleichmäßig teilen. Außerdem wird das rückgewährte Vermögen wieder dem unmittelbaren Zugriff der Gesellschaftsgläubiger ausgesetzt. Die zurückgezahlten verdeckten Gewinne stellen wegen der gleichmäßigen Teilhabe der anderen Gesellschafter weder rechtlich noch wirtschaftlich eine "verdeckte Einlage" dar. Das Einkommensteuerrecht muß dem folgen und die zurückgezahlten verdeckten Gewinne einkommenmindernd berücksichtigen.

Eine andere Frage ist es, ob die Rückzahlung auf das Jahr der Vereinnahmung zurückwirkt. Hierzu ist schon im Zusammenhang mit der Steuerklausel ausgeführt worden, daß die Rückzahlung von Einnahmen in der Regel nicht zurückwirkt⁷⁾. Die Rückzahlung kann, von Billigkeitsgründen abgesehen (§ 131 Abs.1 S.3 AO), nur im Jahr der tatsächlichen Rückzahlung als "negative Einnahme" berücksichtigt werden⁸⁾.

7) S.o. S.21 ff.

8) el., DB 1969 S.947;
Grieger, BB 1967 S.532 ff.(536);
Gruß, Inf. 1968 S.79 f.(80);
Erl. FM NW v. 20.8.1965, Steuerrecht der Unternehmung,
Heft 29 S.19;
ebenso OFD Hannover, RdVfg v. 23.2.1971, GmbHR 1972
S.69 f. m.Hinw. auf ein unveröffentlichtes Urteil
FG Nds. v. 19.11.1970 - VII 225-227/65.

Zusammenfassung

- I. Steuerklauseln sind rechtsgeschäftliche Bedingungen, die zur Auflösung eines Geschäfts führen, wenn die steuerliche Beurteilung durch die zuständigen Stellen, insbesondere das Finanzamt, ungünstiger ist, als die Vertragspartner das bei Abschluß des Geschäfts vorausgesetzt haben. Im Rahmen des Allgemeinen Steuerrechts sind die Steuerbescheide bei Eintritt der Bedingung entsprechend den §§ 4 f. StAnpG zu berichtigen; gezahlte Steuer ist zu erstatten.
- II. 1. Das Besondere Steuerrecht schränkt den Anwendungsbereich der Steuerklausel stark ein. Wo das Steuerrecht den Steuergegenstand in Anknüpfung an Tatsachen festlegt, ist es grundsätzlich verwehrt, aus der rechtsgeschäftlich rückwirkenden Auflösung eines Geschäfts die Rückwirkung auf die schon entstandene Steuerpflicht abzuleiten.
- 2a) Auch im Rahmen der Einkommensteuer sind Steuerklauseln nicht geeignet, eine schon bestehende Steuerpflicht zu beseitigen. Der zu versteuernde Einkommensbetrag ist eine tatsächliche wirtschaftliche Größe, die unabhängig von den Einbußen späterer Jahre auf ein einzelnes Kalenderjahr festgelegt ist. Die zivilrechtlich rückwirkende Auflösung eines Geschäfts beeinflusst das Einkommen vergangener Jahre daher regelmäßig nicht. Wenn die Versagung der Rückwirkung aufgrund besonderer Umstände für den Steuerpflichtigen eine ungewöhnliche, mit Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbare Härte bedeutet, kann aus Billigkeitsgründen eine Ausnahme gemacht werden (§ 131 Abs.1 S.3 AO). Das hängt von den Besonderheiten des Einzelfalls ab. Die bloße Tatsache, daß eine Steuerklausel vereinbart worden ist, rechtfertigt keine Ausnahme.

b) Die zivilrechtlich rückwirkende Auflösung eines Geschäfts führt nur in den Ausnahmefällen der außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 Abs.2 Ziff.1 EStG zur Anwendung der §§ 4 f.StAnpG. Die darin liegende ausnahmsweise erlaubte steuerliche Rückwirkung setzt voraus, daß es sich objektiv um außerordentliche Geschäfte handelt.

III.1. Satzungsklauseln haben das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen zum Inhalt. Sie sollen diese rückgängig machen. Dabei geht es darum, durch nachträgliche Erhöhung des Handelsbilanzgewinns um den verdeckt ausgeschütteten Gewinn und durch Nachholung des nach Gesellschaftsrecht erforderlichen Gewinnverwendungsbeschlusses aus verdeckt ausgeschüttetem Gewinn eine offene Ausschüttung im Sinne des § 19 Abs.3 KStG zu machen. Das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen fällt unter das Verbot der Einlagenrückgewähr in den §§ 57, 62 AktG, §§ 30, 31 GmbHG. Es verpflichtet die Gesellschaft, nur das an die Gesellschafter auszuschütten, was zuvor in der Handelsbilanz offen als Gewinn ausgewiesen worden ist. Die verbotswidrige Ausschüttung verdeckter Gewinne hat in erster Linie Rückgewähransprüche zur Folge (§ 62, AktG, § 31 GmbHG, §§ 812 ff.BGB). Trifft die Mitglieder des Vorstands (§§ 93, 117 Abs.2 AktG), des Aufsichtsrats (§ 117 Abs.2 AktG), denjenigen, der Einfluß auf die Geschäftsführung nehmen kann (§ 117 Abs.1 u.3 AktG), und den Geschäftsführer (§ 43 GmbHG) ein Verschulden, so entstehen darüber hinaus Schadenersatzansprüche. Das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen schützt damit den Gesellschaftsgläubiger ebenso wie den Minderheitsgesellschafter davor, daß ein Gesellschafter, der über seinen Kapitalanteil Einfluß auf die Geschäftsführung ausüben kann, sich auf vertraglichem Wege Einlagen und Gewinn zufließen läßt.

2. Die richtige Bilanzierung von Geschäften, mit denen verdeckt Gewinn ausgeschüttet worden ist, folgt aus deren Doppelnatur. Die schuldrechtliche und die gesellschaftsrechtliche Seite sind zu unterscheiden. Schuldrechtlich ist stets ein angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung als vereinbart anzusehen und zu bilanzieren. Der Vorteil, den der Gesellschafter darüber hinaus im Übermaß aus dem Geschäft gezogen hat, beruht auf seiner Gesellschafterstellung. Nur dieser übermäßige Vorteil ist unwirksam und durch Aktivierung entsprechender Rückgewähr- und Schadenersatzansprüche im Ergebnis auszugleichen. Eine Bilanz, in der diese Ansprüche nicht aktiviert worden sind, ist unrichtig. Das Gesellschaftsrecht verpflichtet den Vorstand und den Geschäftsführer der Gesellschaft, eine richtige Bilanz vorzulegen. Das Aktienrecht sieht eine Reihe von Prüfungen vor, um die Richtigkeit des Jahresabschlusses sicherzustellen (Prüfung durch den Abschlußprüfer (§ 162 AktG), den Aufsichtsrat (§ 171 AktG), gegebenenfalls die Hauptversammlung (§ 173 AktG) und den Sonderprüfer (§§ 258 ff. AktG)).

3. Wenn trotz der gesellschaftsrechtlichen Kautelen die verdeckte Gewinnausschüttung nicht aufgedeckt worden ist und erst das Finanzamt bei seinen Ermittlungen im Rahmen der Steuerveranlagung oder nach vorläufiger Veranlagung (§ 100 Abs.2 AO) bei einer Betriebsprüfung darauf stößt, ist es verpflichtet, die Gesellschaft darauf hinzuweisen, bevor es diesen von der Steuererklärung der Gesellschaft abweichenden und ihr ungünstigen Sachverhalt der Besteuerung zugrundelegt. Die Gesellschaft hat dann noch vor Abschluß der Steuerveranlagung Gelegenheit, ihre Bilanz entsprechend zu berichtigen (§ 4 Abs.2 S.1 EStG).

4. Schüttet die Gesellschaft den aufgedeckten Gewinn durch einen neuen, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluß aus, so ist diese Ausschüttung im Rahmen des § 19 Abs.3 KStG anzuerkennen. Nicht nur sein Wortlaut, auch sein Sinn und Zweck ist erfüllt. Der nachträgliche Ausweis des Gewinns in der Handelsbilanz und die offene Ausschüttung haben den Verstoß gegen das Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen geheilt. Der Zweck des § 19 Abs.3 KStG, die Kapitalgesellschaften zur Belebung des Kapitalmarktes zu offenem Ausweis und offener Ausschüttung des Gewinns anzuregen, verwirklicht sich sogar besonders deutlich, wenn die Gesellschaft nach dem Hinweis des Finanzamts diese Voraussetzungen nachholt, um in den Genuß des ermäßigten Tarifs nach § 19 Abs.3 KStG zu kommen.

5. Bei den Rückgewähr- und Schadenersatzansprüchen handelt es sich um gesetzliche Ansprüche. Die Vereinbarung der Satzungsklausel begründet diese Ansprüche nicht. Sie hat nur deklaratorische Bedeutung. Die Rückgewähr der verdeckten Gewinnausschüttung ist beim Gesellschafter im Jahr der tatsächlichen Rückgewähr als "negative Einnahme" steuerlich zu berücksichtigen.

L e b e n s l a u f =====

Am 21. April 1943 wurde ich in Königsberg/Preussen geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit. Ich wuchs in Schleswig auf, besuchte dort die Volksschule und anschließend das Altsprachliche Gymnasium der Domschule, wo ich Ostern 1962 die Reifeprüfung ablegte. Danach leistete ich Wehrdienst. Im Wintersemester 1963/64 begann ich dann das Studium der Rechtswissenschaften. Ich studierte die ersten drei Semester an der Freien Universität in Berlin, die folgenden zwei Semester in Tübingen und schließlich drei Semester in Münster. Im Juli 1967 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung am Oberlandesgericht in Hamm und trat kurz darauf in den Vorbereitungsdienst des Landes Nordrhein-Westfalen für Referendare. Während des Sommersemesters 1968 studierte ich in Speyer an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften und ging anschließend für ein Universitätsjahr an das Centre Européen Universitaire de Nancy. Im März 1971 legte ich vor dem Landesprüfungsamt in Düsseldorf das Assessorexamen ab. Das folgende Jahr war ich wissenschaftlicher Assistent von Professor Dr. Friedrich Klein im Institut für Steuerrecht der Westfälischen WilhelmsUniversität in Münster. Seit dem 1. April 1972 bin ich Verwaltungsrat in der Finanzkontrolle der Kommission der Europäischen Gemeinschaften.

Wolfgang Wiebe

